

Technická univerzita v Liberci

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Problematika účetnictví organizačních složek státu

Accounting Problems of Organizational Units of the State

DP-EF-KFÚ-2010-58

DIANA SKOŘEPOVÁ

Vedoucí diplomové práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D., Katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Hana Polmová, Úřad práce v Liberci

Počet stran: 110

Počet příloh: 1

Datum odevzdání diplomové práce: 7. května 2010

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Berou na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si v domě povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 29. 04. 2010

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Olze Malíkové Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a čas, který mi v průběhu tvorby této diplomové práce.

Anotace

Cílem této diplomové práce je poskytnout pohled o účtování organizačních složek státu a seznámení se změnami, které přináší zavedení účetnictví státu od 1. 1. 2010.

Práce je členěna do čtyř částí. První část obsahuje obecnou charakteristiku organizačních složek státu. Druhá část nazvaná „Analýza specifických oblastí činnosti organizačních složek státu“ se věnuje činnostem, které jsou pro tento typ organizací typické a jsou odlišné od podnikatelské sféry. Třetí část je zaměřena na účetnictví organizačních složek státu v podobě platné před zavedením účetnictví státu, tj. do 31. 12. 2009. Poslední část práce je věnována změnám, které nastávají v souvislosti se zavedením účetnictví státu, a to nejenom změnám v účtování, ale i změnám v předávání dat a změnám podoby sestavovaných účetních výkazů. Součástí práce je rovněž přehledový srovnání mezi účtovou osnovou platnou pro rok 2009 a účtovou osnovou pro rok 2010.

Klíčová slova

Aktiva

Pasiva

Rozvaha

Rozpočet

Účetnictví

Účetní závěrka

Výkaz zisku a ztráty

Výkaz o peněžních tocích

Anotace

The aim of the diploma thesis is to provide a review of the accounting of organizational units of the state and an introduction of changes resulting from the implementation of the state accounting from 1 January 2010.

The thesis is divided into four parts. The first contains general characteristics of the organizational units of the state. The second part „Analysis of Specific Activities of Organizational Units of the State“ is focused on several activities typical for the type of organizations and different from activities common in the corporate sector. The third part is concerned about the accounting of organizational units of the state valid until the implementation of the state accounting i.e. until 31 December 2009. The final part of the diploma thesis describes changes resulting from the implementation of the state accounting, not only changes in the accounting but also changes of account sheets and changes in data transfer. The thesis also includes the transfer ratio between the chart of accounts valid in 2009 and the chart of accounts valid in 2010.

Klí ová slova

Assets

Liabilities

Balance sheet

Budget

Accounting

Financial statements

Profit and loss statement

Cash flow statement

Obsah

Seznam použitých zkratk a symbol	8
Seznam tabulek	10
Seznam obrázk	11
Úvod	12
1 Charakteristika organizačních složek státu	13
1.1 Legislativní úprava činnosti organizačních složek státu	14
1.2 Účad práce.....	15
2 Analýza specifických oblastí činnosti organizačních složek státu na příkladu	
úadu práce	17
2.1 Rozpočty.....	17
2.2 Účetní závěrka a uzávěrka a práce spojené s koncem roku.....	24
2.3 Hospodaření organizačních složek	33
2.4 Finanční kontrola.....	35
3 Účetnictví organizačních složek státu	38
3.1 Všeobecně uznávané účetní principy a zásady.....	38
3.2 Regulační rámec českého účetnictví platný pro organizační složky státu	
do konce roku 2009	41
3.2.1 Zákon o účetnictví	41
3.2.2 Vyhláška č. 505/2002, platná do 31. 12. 2009	46
3.2.3 české účetní standardy, platné do 31. 12. 2009	48
4 Účetnictví státu	63
4.1 Důvody vzniku účetnictví státu	64
4.2 Chronologický postup zavedení účetnictví státu	67
4.3 Změny v souvislosti se zavedením účetnictví státu.....	69
4.3.1 Změny ve výkazech.....	69
4.3.2 Změny v účetnictví	75
4.3.3 Změny v předávání dat	85
4.4 Zhodnocení dosavadního stavu zavedení účetnictví státu.....	86
Závěr.....	89
Seznam citované literatury	91
Seznam příloh	93

Seznam použitých zkratek a symbol

ABO	Internetové bankovníctví české národní banky
apod.	a podobn
atd.	a tak dále
AU	Analytický ú et
CSÚIS	Centrální systém ú etních informací státu
.	íslo
NB	eská národní banka
R	eská republika
ÚS	eský ú etní standard
D	Dal
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DDNM	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
dl.	dlouhodobý
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DrHM	Drobný hmotný majetek
DrNM	Drobný nehmotný majetek
EU	Evropská unie
FIN	Výkaz pro hodnocení pln ní rozpo tu
FKSP	Fond kulturních a sociálních pot eb
K	Korun eských
MD	Má dáti
nap .	nap íklad
NAR	Výkaz o nárocích z nespotebovaných výdaj
nevýr.	Nevýrobní
Obr.	Obrázek
ODPA	Oddíl, paragraf
odst.	odstavec
OPLZZ	Opera ní program Lidské zdroje a zam stnanost
ORG	Organizace

ORJ	Organiza ní jednotka
OSS	Organiza ní složka státu
ost.	ostatní
podnik.	podnikateským
podrozv.	podrozvahový
POL	Položka
PPOL	Podpoložka
p . Kr.	p ed Kristem
resp.	respektive
RF	Rezervní fond
RIS	Rozpo tový informa ní systém
rozp.	Rozpo tových
SD	ízení státního dluhu
s.	stran, strana
Sb.	Sbírka zákon
soc.	sociálního
SR	Státní rozpo et
str.	strana
SU	Syntetický ú et
SZ	Sociální zabezpe ení
Tab.	Tabulka
tj.	to je
tzv.	tak zvaný
UZ	Ú elový zdroj
ú .	ú etní
vyd.	vydání
zdrav.	zdravotního
ZJ	Záznamová jednotka
ZP	Zdravotní pojišt ní
%	Procento
§	Paragraf

Seznam tabulek

Tab. 1	Seznam ODPÁ používaných ú ady práce.....	20
Tab. 2	Seznam českých účetních standard	48
Tab. 3	Postupy účtování rozdíl zjištěných při inventarizaci.....	53
Tab. 4	Postupy účtování nehmotného majetku.....	54
Tab. 5	Postupy účtování hmotného majetku.....	55
Tab. 6	Postupy účtování zásob – způsob A.....	56
Tab. 7	Postupy účtování zásob – způsob B.....	57
Tab. 8	Postupy účtování zúčtovacích vztah	58
Tab. 9	Postupy účtování vztah ke státnímu rozpočtu.....	59
Tab. 10	Postupy účtování náklad	60
Tab. 11	Postupy účtování fond	61
Tab. 12	Účtování transferu.....	75
Tab. 13	Účtování dávek poskytnutých na účet klienta.....	77
Tab. 14	Účtování dávek poskytnutých klientům složenkou.....	79
Tab. 15	Účtování investic.....	80
Tab. 16	Účtování drobného dlouhodobého majetku.....	81
Tab. 17	Účtování pohledávek.....	83
Tab. 18	Účtování provozních náklad	84

Seznam obrázk

Obr. 1	Rozpočtová skladba.....	19
Obr. 2	Rozpočtové opatření.....	23
Obr. 3	Výkaz FIN – část I. a II.....	26
Obr. 4	Výkaz FIN – část XI. a XII.....	27
Obr. 5	Rozvaha v podnikatelské sféře.....	28
Obr. 6	Rozvaha organizačních složek.....	29
Obr. 7	Výkaz o nárocích z nespotebovaných výdaj organizačních složek.....	31
Obr. 8	Účet aktiv.....	50
Obr. 9	Účet pasiv.....	50
Obr. 10	Rozvaha organizačních složek po zavedení účetnictví státu.....	69
Obr. 11	Výkaz zisku a ztráty.....	71
Obr. 12	Přehled o peněžních tocích.....	73
Obr. 13	Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	74

Úvod

Ú etnictví organiza ních složek státu je velmi specifickou oblastí, které nebývá v nováno moc pozornosti. S pojmem ú etnictví je v tšinou spojováno ú etnictví podnikatel . P itom vzhledem k tomu, že financování výdaj organiza ních složek státu probíhá prost ednictvím státního rozpo tu, tudíž z pen z da ových poplatník , se tato oblast dotýká každého z nás. D vodem výb ru této oblasti jako téma své diplomové práce je skute nost, že v organiza ní složce n kolik let pracuji.

Tato práce si klade za cíl analyzovat specifika innosti a ú etnictví organiza ních složek státu, p edstavení zm n, ke kterým dochází v souvislosti se zavedením ú etnictví státu od 1. 1. 2010 a návrhy ešení n kterých oblastí. K vedení ú etnictví si ú etní v tomto typu organizace asto nevysta í s pouhou znalostí zákona o ú etnictví a navazujících p edpis . Ú etní musí mít p ehled i o dalších p edpisech, které upravují samotnou innost organiza ních složek státu. V úvodu práce je provedena rešerše legislativy, kterou se organiza ní složky ídí. V druhé ásti práce je provedena komparativní analýza specifických inností organiza ních složek státu s organizacemi p sobícími v podnikatelské sfé e. Analýza specifických inností organiza ních složek státu je, pro názornost, p edstavena na konkrétní organiza ní složce státu, kterou je ú ad práce.

Cílem t etí ásti práce je analýza ú etnictví, a to nejprve obecn a poté prost ednictvím provád cí vyhlášky a eských ú etních standard konkrétn pro organiza ní složky státu. Tato ást by m la podat p ehled o podob ú etnictví organiza ních složek státu platného do konce roku 2009.

Poslední ást práce má za cíl p edstavení zm n, které v ú etnictví organiza ních složek státu nastávají v souvislosti se zavedením ú etnictví státu a komparaci t chto zm n se stavem do konce roku 2009. Tato ást by se m la v novat nejen zm nám v ú etnictví, ale m la i zm nám ve výkazech organiza ních složek státu. Záv rem kapitoly by m la být provedena syntéza poznatk a p ínos zavedení ú etnictví státu. Tato ást je op t aplikována na ú ad práce.

1 Charakteristika organizačních složek státu

Organizační složky státu (dále jen organizační složky) vymezuje zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Dříve byly tyto organizace známé pod názvem „rozpočtové organizace.“ Organizační složky zajišťují činnost státu a jejich hlavním úkolem je uspokojování potřeb obyvatelstva. Organizační složky nejsou právnickou osobou, ale jsou ústřední jednotkou.

Hlavní odlišnost organizačních složek od ostatních organizací spoívá v oblasti financování. Organizační složky hospodaí podle rozpočtu a svým financováním jsou napojeny na státní rozpočet, z jehož prostředků hradí veškeré výdaje a do kterého odvádí příspěvkové plnění.

Organizačními složkami jsou ze zákona ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Kancelář Věřejného ochránce práv, Akademie věd České republiky a Grantová agentura České republiky. Obdobné postavení jako organizační složka má Kancelář Poslanecké sněmovny a Kancelář Senátu.

Kromě zákonem určených organizačních složek může, jménem státu v rámci své působnosti, zřídit organizační složku i ministerstvo. Ministerstvo pak působí ve funkci zřizovatele. Ke zřízení organizační složky je třeba předchozího souhlasu Ministerstva financí ČR. O zřízení, změně a zániku organizační složky rozhoduje zřizovatel opatřením, jehož součástí je v případě zřízení zřizovací listina. Vznik, změna a zánik organizační složky státu jsou oznamovány v Ústředním věstníku České republiky.

1.1 Legislativní úprava innosti organiza ních složek státu

Organiza ní složky se p í veškeré své innosti ídí v první ad platnými zákony, dále pak metodickými pokyny svého z izovatele. Hospoda ení organiza ních složek upravuje **zákon o rozpo tových pravidlech**.¹ Organiza ní složka hospoda í s prost edky státního rozpo tu a je povinna dbát, aby dosahovala p íjm stanovených rozpo tem a plnila ur ené úkoly nejhospodárn ěším zp sobem. Organiza ní složka p í své innosti po izuje a hospoda í s majetkem. Nakládání s majetkem organiza ním složkám upravuje **zákon o majetku R**,² který dále upravuje vystupování státu v právních vztazích, jakož í postavení, z izování a zánik organiza ních složek.

V oblasti ú etnictví se organiza ní složky, stejn ě jako všechny ostatní organizace, ídí **zákonem o ú etnictví**³, který vymezuje rozsah a zp sob vedení ú etnictví. Spolu se zákonem o ú etnictví je organiza ní složka povinna se ídit **vyhláškou k zákonu o ú etnictví**⁴ a **eskými ú etními standardy**. Tyto normy jsou již p ímo ur eny pro ur itou skupinu organizací. Organiza ní složky používají vyhlášku a eské ú etní standardy spole né pro územní samosprávné celky, p ísp vkové organizace, státní fondy a organiza ní složky státu.

Vzhledem k charakteristice organiza ních složek a jejich financování prost ednictvím státního rozpo tu je velká pozornost v nována kontrole nakládání s ve ejnými prost edky. Oblast kontroly hospodárnosti p í nakládání s ve ejnými prost edky je u organiza ních složek ízena **zákonem o finan ní kontrole**⁵ a p íslušnou **provád cí vyhláškou**.⁶

¹ Zákon . 218/2000 Sb., o rozpo tových pravidlech, v platném zn ní.

² Zákon . 219/2000 Sb., o majetku eské republiky a jejím vystupování v právních vztazích, v platném zn ní.

³ Zákon . 563/1991 Sb., o ú etnictví, v platném zn ní.

⁴ Vyhláška . 505/2002 Sb., kterou se provád ějí n která ustanovení zákona o ú etnictví, ve zn ní pozd ějších p edpis , pro ú etní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, p ísp vkovými organizacemi, státními fondy a organiza ními složkami státu, platná do 31. 12. 2009.

Vyhláška . 410/2009 Sb., kterou se provád ějí n která ustanovení zákona o ú etnictví, ve zn ní pozd ějších p edpis , pro n které vybrané ú etní jednotky, platná od 1. 1. 2010.

⁵ Zákon . 320/2001 Sb., o finan ní kontrole ve ve ejné správ , v platném zn ní.

⁶ Vyhláška . 416/2004 Sb., kterou se provád ějí zákon o finan ní kontrole ve ve ejné správ , v platném zn ní.

1.2 Ú ad práce

N které ásti této práce jsou aplikovány na konkrétní organiza ní složku, kterou je ú ad práce. Ú ady práce byly z ízeny Ministerstvem práce a sociálních v cí R ke dni 25. 9. 1990 jako rozpo tové organizace, od roku 2001 se rozpo tové organizace zm nily na organiza ní složky státu. Hlavní inností nov vzniklého ú adu bylo zprost edkování zam stnání. Postupn se agenda ú ad práce rozši ovala o další innosti nap . rekvalifikace nebo poradenství. Nejv tší organiza ní zm na prob hla k 1. 4. 2004, kdy byla pod ú ady práce za len na státní sociální podpora.

innosti ú adu práce v sou asné dob lze rozd lit do dvou oblastí. První z nich je zprost edkování zam stnání a innosti s tím související, které se ídí **zákonem o zam stnanosti**⁷ a druhou oblastí je státní sociální podpora, která je ízena **zákonem o státní sociální podpo e**.⁸

Zprost edkování zam stnání tvo í hlavní innost ú adu práce. Zprost edkování zam stnání zahrnuje evidenci uchaze o zam stnání,⁹ samotné zprost edkování zam stnání a v neposlední ád poskytování podpory v nezam stnanosti. V rámci zprost edkování zam stnání ú ady práce poskytují uchaze m možnost rekvalifikace, ímž se zlepšuje jejich uplatn ní na trhu práce.

Další innosti související se zprost edkováním zam stnání p edstavuje aktivní politika zam stnanosti. Cílem aktivní politiky zam stnanosti je podpora tvorby nových pracovních p íležitostí. Nástroje aktivní politiky zam stnanosti lze rozd lit na finan ní a nefinan ní. Mezi finan ní nástroje pat í ve ejn prosp šné práce, což jsou asov omezené pracovní p íležitosti spo ívající zejména údržb ve ejných prostranstvích, dalším nástrojem je podpora společenskéky ú elných pracovních míst. Jde o pracovní místa, která zam stnavatel

⁷ Zákon . 435/2004 Sb., o zam stnanosti, v platném zn ní.

⁸ Zákon . 117/1995 Sb., o státní sociální podpo e, v platném zn ní.

⁹ Uchaze o zam stnání – fyzická osoba, která osobn požádá o zprost edkování vhodného zam stnání ú ad práce, v jehož správním období má trvalé bydlišt , a p í spln ní zákonem stanovených podmínek je ú adem práce za azena do evidence uchaze o zam stnání.

z izuje na základ dohody s ú adem práce a obsazuje je uchaze i o zam stnání. V neposlední ad se aktivní politika zam stnanosti v nuje tvorbu pracovních míst pro osoby se zdravotním postižením, a to formou podpory chrán ných pracovních míst nebo chrán ných pracovních dílen. K nefinan ním nástroj m aktivní politiky zam stnanosti pat í evidence volných pracovních míst a monitoring zam stnavatel . Prost ednictvím monitoringu ú ady práce mapují trh práce a zjiš ují pot eby zam stnavatel .

Ú ad práce se nev nuje pouze uchaze m o zam stnání, klienty ú adu jsou i osoby, které teprve na trh práce vstoupí. K innostem ú adu práce pat í totiž i poradenství pro volbu povolání. Ú ad práce poskytuje žák m, student m i rodi m informace o možnostech odborného vyu ení, síti st edních, vyšších odborných a vysokých škol, dále pak informace o podmínkách p íjímacího ízení, nárocích na zvolené povolání a o možnosti uplatn ní na trhu práce.

Druhou oblast innosti ú adu práce tvo í státní sociální podpora. Státní sociální podpora vychází ze sociální politiky státu a je jedním ze systému sociální ochrany obyvatelstva. Dávky poskytované v rámci státní sociální podpory se d ílí na dávky závislé na p íjmu a dávky nezávislé na p íjmu.

Dávky závislé na p íjmu jsou p ídavek na dít , sociální p íplatek a p íspěvek na bydlení. P ídavek na dít je základní, dlouhodobou dávkou poskytovanou rodinám s d tmi. Sociální p íplatek je určen rodinám s nízkými p íjmy ke krytí náklad spojených se zabezpe ováním pot eb jejich d tů. P íspěvek na bydlení, jak už vyplívá z názvu, slouží ke krytí náklad na bydlení rodinám i jednotlivc m s nízkými p íjmy.

Dávkami nezávislými na p íjmu jsou rodi ovský p íspěvek, dávky p stounské pé e, porodné a poh ebné. Rodi ovský p íspěvek náleží rodi i, který po celý kalendá ní m síc osobn celodenn pe uje o dít do 4 let v ku. Dávky p stounské pé e zahrnují p íspěvek na úhradu pot eb dít e, odm nu p stouna a p íspěvek p i p evzetí dít e. Tyto dávky jsou určené rodinám, které se starají o d ti sv ené do p stounské pé e. Porodné je jednorázová dávka, kterou stát matce p íspívá na náklady související s narozením dít e. Poh ebné je dávkou, kterou stát p íspívá na náklady spojené s vypravením poh bu.

2 Analýza specifických oblastí innosti organiza ních složek státu na p íkladu ú adu práce

Organiza ní složky se v ad oblastí zna n odlišují od ostatních organizací. Tyto odlišnosti p evážn vyplývají z jejich napojení na ve ejné rozpo ty. Vybraná specifika jsou demonstrována na konkrétní organiza ní složce, kterou jsou ú ady práce.

2.1 Rozpo ty

Jednou z hlavních specifických oblastí je tvorba rozpo t , které jsou typické pro všechny organiza ní složky. Mojmír Hradecký rozpo et definuje [1, s.124]: „*Rozpo tem rozumíme kvantitativní (íselné), v pen žních jednotkách vyjád ené údaje o o ekávané, resp. plánované realit .*“

V podnikatelské sf é je ásto pojem rozpo et ztotož ován s pojmem plán. Zjednodušen plán je odhad o ekávaných skute ností v naturálních jednotkách, zatímco rozpo et p edstavuje plán vyjád ený v pen žních jednotkách. Rozpo et v podnikatelské sf é slouží jako nástroj k zefektivn ní ídícího procesu, koordinaci podnikových inností a je používán jako podklad pro pr b žnou kontrolu.

Díky napojení organiza ních složek na ve ejné rozpo ty, resp. státní rozpo et, pat í rozpo ty k základním kamen m jejich innosti. Na rozdíl od podnikatelské sf éry jsou v organiza ních složkách rozpo ty sou ástí ú etnictví. Organiza ní složky mají ke své innosti u eské národní banky z ízeno n kolik výdajových a p íjmových ú t . Z t chto

[1] HRADECKÝ, M.; LAN A, J.; ŠÍŠKA, L. *Manažerské ú etnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. str. 124.

ú t jsou hrazeny pen žní operace¹⁰ podle jejich charakteru. Organizace mají nap . samostatný ú et pro provozní výdaje, výdaje na aktivní nebo pasivní politiku zam stnanosti, výdaje na státní sociální podporu atd. Ke každému z t chto ú t je tvo en rozpo et. Rozpo et je sestavován dle pokynu Ministerstva práce a sociálních v cí R (dále jen nad ízený orgán), a to na celé ú etní období, kterým je kalendá ní rok.

Postup p i sestavování rozpo tu je následující – nad ízený orgán organiza ní složce stanoví celkový objem výdaj ke každému výdajovému ú tu. Organiza ní složka poté provede rozpis této ástky dle rozpo tové skladby. Podle rozpo tové skladby se analyticky t ídí pen žní operace. Jako t ídící kód se nasazuje vždy, když je plánována nebo se uskute ní operace na n kterém bankovním ú tu. Rozpo tová skladba zajiš uje komplexnost pohledu na celé finan ní hospoda ení p íslušného ve ejného rozpo tu.

Jan Kinšt a Ji í Paroubek definují rozpo tovou skladbu takto[2, s.9]: „*Rozpo tová skladba je základním t ídícím standardem pro pen žní operace ve ejných rozpo t . Jednotným postupem podle tohoto klasifika ního p edpisu je umožn no srovnatelné sledování p íjm , výdaj , salda hospoda ení a jeho financování v soustav ve ejných rozpo t eské republiky.*“

Podobu rozpo tové skladby vydává jako závazný dokument ministerstvo financí a její nerespektování je považováno za porušení finan ní kázn . Následující obrázek . 1 ukazuje podobu rozpo tové skladby v praxi ú ad práce.

¹⁰ Pen žními operacemi ve ejných rozpo t se rozumí p edevším pohyby na p íjmových a výdajových bankovních ú tech organiza ních složek.

[2] KINŠT, J.; PAROUBEK, J. *Rozpo tová skladba v roce 2010 a praktické p íklady*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. str. 9.

SU AU	ODPA	POL	PPOL	ZJ	UZ	ORJ	ESF	ORG
xxx xxxx	xxxx	xxxx	xxx	xxx	xxxxxxxx	xxxx	16 znak	10 znak

Obr. 1 Rozpočtová skladba

Zdroj: Vlastní zpracování.

Legenda:	x-představuje počet znak	ZJ-Záznamová jednotka
	SU-Syntetický útěk	UZ-Účelový zdroj
	AU-Analytický útěk	ORJ-Organizační jednotka
	ODPA-Oddíl, paragraf	ESF- číslo programu
	POL-Položka	ORG-Organizace
	PPOL-Podpoložka	

Z obrázku je patrná velká obsáhlost účetní výtý, která je nutná pro podrobné členění výdajů a příjmů. Obsáhlost účetní výtý s sebou nese náročnost spojenou, jak s tvorbou rozpočtu, tak následným správným zaúčtováním peněžních operací. Pole **SU AU** představuje syntetický a analytický útěk dle účtové osnovy, tvořeno je těmi znaky označujícími syntetický útěk a 4 znaky pro označení analytického útěku. ODPA (oddíl, paragraf) je tvořeno 4 znaky a slouží pro zachycení odvetvového tídní rozpočtové skladby. Toto tídní má za cíl jasně interpretovat druhy činností účetní jednotky. Tabulka . 1 zachycuje ty ODPA, které používají údaje práce.

Tab. 1 Seznam ODPa používaných ú ady práce

ODPA	Název
4131	P ídavek na dít
4132	Sociální p íplatek
4133	Porodné
4134	Rodi ovský p ísp vek
4136	Dávky p stounské pé e
4138	Poh ebné
4141	P ísp vek na bydlení
4210	Podpory v nezam stnanosti
4221	Rekvalifikace
4222	Ve ejn prosp šné práce
4223	Spole ensky ú elná pracovní místa
4225	Podpora zam stnanosti zdravotn postižených ob an
4226	Ostatní podpora zam stnanosti
4227	Cílené programy k ešení zam stnanosti
4229	Aktivní politika zam stnanosti jinde neza azená
4363	Ostatní orgány státní správy v oblasti politiky zam stnanosti

Zdroj: Vlastní zpracován.

Legenda: ODPa-Oddíl, paragraf

ODPA 4131 až 4141 jsou používány pro zachycení pen žních operací týkajících se dávek státní sociální podpory, pro pen žní operace týkající se podpor v nezam stnanosti slouží ODPa 4210, k zachycení pen žních operací v oblasti aktivní politiky zam stnanosti se používají ODPa 4221 až 4229 a pro b žné provozní výdaje organizace slouží ODPa 4363.

Pole rozpo tové skladby **POL** se používá pro druhové t íd ní rozpo tové skladby. Druhové len ní operací státního rozpo tu dává komplexní p ehled o pen žních tocích ve sledovaných rozpo tech. Nap . 5139 – nákup materiálu, 5161 – služby pošt, 5171 – opravy a udržování.¹¹ S ástí POL souvisí i **PPOL** – podpoložka, která slouží k podrobn jšímu len ní položky. Nap . 5139 001 – materiál pro výpo etní techniku,

¹¹ Blíže viz KINŠT, J.; PAROUBEK, J. *Rozpo tová skladba v roce 2010 a praktické p íklady*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009.

5139 002 – kancelářské potřeby, 5139 003 – papír pro tisk. **ZJ** (záznamová jednotka) představuje určitou nadstavbu rozpočtové skladby, je součástí tzv. konsolidací. Používá se pro získání potřebných informací o p evodech prostředků uvnitř ve stejných rozpočtech.¹²

UZ (účetový zdroj) – pole slouží pro označení zdroje peněžních prostředků. V případě práce jde o označení výdaj financovaných z prostředků Evropské unie. Pro rozpočtové období 2007 – 2013 se používá 8 místné označení za jinající hodnotou 33xxxxxx. **ORJ** (organizační členění) slouží k označení výdaj financovaných z prostředků rezervního fondu¹⁴ nebo prostředků převedených v rámci roční účetní závěrky do nespotebovaných výdajů.¹⁵ Pole **ESF** je nové pole, které do rozpočtové skladby přibylo v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie. Toto pole je určeno pro označení ísla projektu při erpání prostředků z rozpočtu EU. K označení ísla projektu úady práce používají 16 místný íselný kód. Poslední pole **ORG** již nemá předepsané použití a úady práce ho používají pro své vlastní členění.

Tvorba rozpočtu začíná zhruba v úervnu předchozího roku. V této době úad práce dostane od nadřízeného orgánu pokyny k sestavení rozpočtu na následující rok. Pokyny nadřízeného orgánu se týkají především celkových objemů výdajů a závazně stanovených položek, kterými jsou například 5011 – platy, 5031 a 5132 – povinné zdravotní a sociální pojištění, 5175 – pohoštění. U těchto položek částku rozpočtu závazně stanovuje nadřízený orgán a organizační složka ji nemůže v rámci vlastních rozpočtových opatření¹⁶ měnit. Sestavený rozpočet poté podléhá schvalovacímu procesu v rámci schvalování státního rozpočtu. Na základě schváleného státního rozpočtu je poté v lednu následujícího roku organizační složce předán schválený rozpočet, který zpracuje do svého účetnictví.

¹² Smyslem konsolidace je o ístit údaje o rozpočtu nebo skutečnosti o interní přesuny peněžních prostředků uvnitř jednotky, za kterou se operace sledují. Blíže viz KINŠT, J.; PAROUBEK, J. *Rozpočtová skladba v roce 2010 a praktické příklady*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009, str. 12.

¹³ Například poskytnutí dotace obci.

¹⁴ Blíže viz zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, § 48, v platném znění.

¹⁵ Blíže viz zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, § 47, v platném znění.

¹⁶ Rozpočtové opatření je přesun prostředků mezi jednotlivými položkami rozpočtu.

Důležitostí rozpočtu spoívá v tom, že každý výdaj, který organiza ní složka uskute ní, musí být krytý rozpo čtem, a to p ed jeho uskute n ním. Tato povinnost je jí dána zákonem o rozpo čtových pravidlech,¹⁷ a zde práv za íná každodenní, nekone ná innost organiza ních složek. P ed každým uskute n ným výdajem musí být provedena kontrola, zda je daný výdaj krytý rozpo čtem. V p ípad , že tomu tak není, je pot eba nejprve provést rozpo čtové opat ení.

Pr b h situace m že mít následující podobu: ú etní p ed úhradou faktury za kancelá ský papír zjistí, že na položce (5139 003), kam výdaj pat í, není dostate né rozpo čtové krytí. Požádá ekonoma organizace, aby provedl rozpo čtové opat ení, následn ú etní provede zaú tování tohoto rozpo čtového opat ení. Teprve po zaú tování rozpo čtového opat ení, kterým je na dané položce navýšen rozpo et, m že být faktura uhrazena. Tato situace se m že opakovat n kolikrát do m síce, což s sebou nese nemalé asové i finan ní nároky. Každé rozpo čtové opat ení p edstavuje nejmén t i listy papíru – podklad pro rozpo čtové opat ení, samotné rozpo čtové opat ení a ú etní doklad. Ukázku rozpo čtového opat ení p edstavuje následující obrázek . 2.

¹⁷ Zákon . 218/2000 Sb., o rozpo čtových pravidlech, v platném zn ní.

Ú ad práce v

Rozpo tové opat ení . xx

SU AU	ODPA	POL	PPOL	UZ	EFS	P vodní hodnota	Nová hodnota	Rozdíl
xxx xxxx	4363	5139	003			100	120	20
	4363	5139	009			80	60	-20
CELKEM						180	180	0

Datum:

Vypracoval:

Obr. 2 Rozpo tové opat ení

Zdroj: Vlastní zpracování.

Obrázek zachycuje situaci, kdy dochází ke snížení rozpo tu na položce 5139 009 – *ostatní materiál* a zvýšení rozpo tu položky 5139 003- *kancelá ský papír*.

Rozpo ty stejn tak jako v podnikatelské sfé e, slouží ke kontrole hospoda ení. Rozdíl je však v tom, že podnikatel rozpo et neupravuje p i každé odchylce, ale úpravy rozpo tu provádí vždy až po uplynutí ur itého období. Ve ve ejné sfé e je jist pochopitelný tlak na krytí každého výdaje rozpo tem. Vzhledem k tomu, že organiza ní složka má na každém bankovním ú tu závazn stanoveny celkové výdaje (ímž je zajišt na nemožnost p ekro ení celkových výdaj), z stává otázkou, zda je nutná úprava rozpo tu p i každém výdaji i zda je nutné sestavovat rozpo et do nejmenších podrobností. V našem p ípadu to znamená, zda je efektivní sestavovat a hlídat rozpo et až do úrovn PPOL a nesta ilo by sledování pouze do úrovn položky (POL), což by bylo mén administrativn náro né a nevyžadovalo by tak astou úpravu rozpo tu. Nebo zda by nebylo možné provád t úpravy rozpo tu sumárn za ur ité období nap . m síc i tvrtletí.

2.2 Ú etní záv rka a uzáv rka a práce spojené s koncem roku

I tento oddíl poskytuje řadu specifických odlišností, které jsou dány charakterem organizačních složek. Při provádění prací spojených s koncem roku úřady práce postupují v souladu se zákonem o ú etnictví¹⁸ a zákonem o rozpočtových pravidlech.¹⁹

Organizační složky, řídící se zákonem o rozpočtových pravidlech, mají povinnost zaúčtovat všechny operace, které souvisí s daným obdobím a které banka provede. Důležitým termínem zde je „*kteřé banka provede*.“ Česká národní banka, která vede úřady organizačních složek, zaátkem prosince stanovuje kalendář předkládání příkazů k úhradě i výběr hotovosti do konce roku. Organizační složky na rozdíl od podnikatelské sféry nemohou předkládat příkazy k úhradě do 31. 12. Termín předkládání příkazů bývá organizačním složkám stanoven v souvislosti se situací ve státním rozpočtu, případně mohou příkazy v posledních dnech roku podléhat schválení nadřízeného orgánu i přímo Ministerstva financí ČR. Snahou organizačních složek je provést v daném kalendářním roce maximum peněžních operací. Motivem této snahy je skutečnost, že organizační složka má přidělené peněžní prostředky práv na kalendářní rok. Nevyčerpané peněžní prostředky sice organizace přímo neztrácí, ale možnost jejich dalšího použití je komplikovaná.

Z nespotebovaných peněžních prostředků organizační složky tvoří nároky nespotebovaných výdajů (dále jen nároky). Nároky tvoří rozdíl mezi rozpočtem a skutečnými výdaji. Nároky může organizační složka použít pouze se svolením nadřízeného orgánu a na stejný účel, ze kterého byly vytvořeny. Například nároky vytvořené z nespotebovaných peněžních prostředků na podpory v nezaměstnanosti lze využít opět jen na výplatu podpor v nezaměstnanosti. Vzhledem k nemožnosti automatického použití peněžních prostředků v následujícím roce, se organizační složka snaží koncem roku realizovat maximum peněžních výdajů. Tato skutečnost vede k nerovnoměrnému rozložení výdajů v rámci celého roku. V prvních měsících roku jsou provozní výdaje

¹⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o ú etnictví, v platném znění.

¹⁹ Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, v platném znění.

organizačních složek nižší a s blížícím se koncem roku stoupají. Je tomu tak z důvodu, že poátkem roku jsou organizační složky předzасobeny. S koncem roku se pak organizační složky snaží „utratit“ peněžní prostředky přidělené na daný rok, a to z důvodu možného krácení peněžních prostředků pro následující rok právě o částku nevyčerpaných peněžních prostředků. Nelze tvrdit, že organizační složky neehospodárně utrácejí peníze, ale spíše se snaží v oblasti provozních nákladů předzасobit, například nákupem kancelářských potřeb, papíru, toneru do tiskáren, kreditu do frankovacího stroje atd.

Zvláštní specifikum představuje také zajištění platů a souvisejících odvodů (zdravotní a sociální pojištění) za měsíc prosinec. Organizační složka v prosinci provede odhad výše platů a odvodů a tuto částku poté provede z výdajového účtu na účet depozitní. Depozitní účet představuje jeden z účtů, které nejsou ke konci roku převáděny do státního rozpočtu resp. nejsou z nich tvořeny nároky a peněžní prostředky na něm zůstávají organizační složce k dispozici v následujícím roce. V lednu následujícího roku provede organizační složka výpočet skutečné výše platů a souvisejících odvodů, jejichž výplatu provede z depozitního účtu. V případě vyššího převodu prostředků na depozitní účet, než je skutečná výplata, provede organizační složka v den výplaty platů za měsíc prosinec odvod rozdílu na zákonem určený příjmový účet. Jsou-li skutečné platy a odvody vyšší, než výše převedených prostředků, tvoří rozdíl přeplnění nového roku a organizační složka si o tuto částku zvyšuje přeplnění peněžních prostředků na platy v novém roce. Odhad výše částky platů je náročný, a to z důvodu, že zde působí lidský faktor. Stačí, že některý zaměstnanec onemocní nebo neekane přeplnění dovolenou a výše platů je jiná. Tato skutečnost vede k záměrnému převodu vyšší částky, případně maximální částky do výše rozpočtu. Tím dochází k navýšení přeplnění daného roku. Je-li výše odhadu vyšší, než skutečná výplata, dochází v následujícím roce k navýšení příjmů, čímž může docházet k meziročnímu zkreslování situace státního rozpočtu.

Postup prací spojených s účetní uzávěrkou a závěrkou se v organizačních složkách státu příliš neliší od podnikatelské sféry. Rozdílnost do konce roku 2009 spočívala pouze ve výkazech, které byly v rámci účetní závěrky sestavovány.²⁰ Na rozdíl od podnikatelské sféry organizační složky nesestavovaly výkaz zisku a ztráty, pohled o peněžních tocích (cash-flow) a pohled o změnách vlastního kapitálu. Místo těchto výkazů organizační složky povinně sestavovaly výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu (dále jen výkaz FIN). Přesnou podobu výkazu FIN stanovuje ministerstvo financí.²¹ Výkaz mimo jiné sleduje rozpočtové příjmy a výdaje, a to z pohledu rozpočtu a výše úerpání. Formální podobu této části výkazu FIN zobrazuje následující obrázek 3.

I. Rozpočtové příjmy				
Paragraf	Položka	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
a	b	1	2	3
XXXX				
XXXX				
XXXX				
II. Rozpočtové výdaje				
Paragraf	Položka	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
a	b	1	2	3
XXXX				
XXXX				
XXXX				

Obr. 3 Výkaz FIN – část I. a II.

Zdroj: Vlastní zpracování dle Finančního zpravodaje 1/2010.

²⁰ Zmny, ke kterým dochází od roku 2010 jsou zpracovány v kapitole 4.

²¹ Do konce roku 2009 byla formální podoba výkazu FIN stanovena vyhláškou č. 16/2001 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků, v platném znění. Od roku 2010 formální podobu výkazu FIN stanovuje vyhláška č. 449/2009 Sb., o způsobu, termínech a rozsahu údajů předkládaných pro hodnocení plnění státního rozpočtu, rozpočtů státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků, rozpočtů dobrovolných svazů obcí a rozpočtů Regionálních rad regionální soudržnosti, v platném znění.

Z obrázku je zřejmé, že výkaz zachycuje rozpočtové příjmy a výdaje do úrovně ústřední položky (POL), zde se opět vrací otázka nutnosti sestavovat podrobnější rozpočet.

Jeden z oddílů výkazu FIN se vztahuje k závazným ukazatelům státního rozpočtu.²² V případě úřední práce jde například o následující ukazatele – dávky státní sociální podpory, aktivní politiku zaměstnanosti celkem, provozní výdaje celkem, platy zaměstnanců nebo výdaje na programy spolufinancované z prostředků EU. Samostatný oddíl výkazu FIN slouží k zachycení příjmů organizačních složek z rozpočtu EU a výdaje organizačních složek spolufinancované z rozpočtu EU v členění podle jednotlivých položek rozpočtové skladby. Tuto část výkazu FIN zachycuje obrázek 4.

XI. Příjmy z rozpočtu EU a související příjmy v členění podle nástroje a zdroje financování						
Paragraf	Položka	Nástroj	Zdroj	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
a	b	c	d	1	2	3
xxxx						
xxxx						
xxxx						

XII. Výdaje spolufinancované z rozpočtu EU a související výdaje v členění podle nástroje a zdroje financování						
Paragraf	Položka	Nástroj	Zdroj	Schválený rozpočet	Rozpočet po změnách	Výsledek od počátku roku
a	b	c	d	1	2	3
xxxx						
xxxx						
xxxx						

Obr. 4 Výkaz FIN – část XI. a XII.

Zdroj: Vlastní zpracování dle Finančního zpravodaje 1/2010.

²² Závazné ukazatele stanovuje pro příslušný rok příloha zákona o státním rozpočtu.

Sloupec výkazu FIN „Nástroj“ představuje označení operačního programu, ze kterého jsouerpány peněžní prostředky. V současné době Česká republika erpá peněžní prostředky z Operačního programu Lidské zdroje a zaměstnanost (OPLZZ), který má označení 33 a je určen na programovací období 2007 – 2013. Sloupec výkazu FIN „Zdroj“ slouží k rozdělení zdroje peněžních prostředků na evropský a národní podíl.

Stejně jako v podnikatelské sféře organizační složky sestavují rozvahu. Podobu výkaz pro organizace v podnikatelské sféře stanovuje vyhláška, provádějící zákon o účetnictví.²³ Organizační složky do konce roku sestavovaly rozvahu dle vyhlášky č. 505/2002 Sb.²⁴ Rozdílnost obou výkazů zachycují následující obrázky č. 5 a č. 6.

ROZVAHA						
sestavená ke dni.....						
Označení	AKTIVA	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
Označení	PASIVA	číslo řádku	Běžné účetní období		Minulé účetní období	
			5		6	
a	b	c				

Obr. 5 Rozvaha v podnikatelské sféře

Zdroj: Vlastní zpracování dle KOVANICOVÁ, D. *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 16. aktualizované vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2006.

²³ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

²⁴ Změny, ke kterým dochází od roku 2010 jsou zpracovány v kapitole 4.

ROZVAHA

sestavená ke dni.....

Ozna ení	AKTIVA	íslo ádku	Stav k 1. lednu	Stav k rozvahovému dni
a	b	c	1	2

Ozna ení	PASIVA	íslo ádku	Stav k 1. lednu	Stav k rozvahovému dni
a	b	c	1	2

Zdroj: Vlastní zpracování dle SVOBODOVÁ, J. a kol. Útová osnova, české účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009.

Rozvaha organizačních složek má obě části rozvahy „Aktiva“ i „Pasiva“ ve stejném členění, a to stav k 1. lednu a stav k rozvahovému dni. Toto zjednodušené členění hodnot aktiv umožňuje situaci, že organizační složky svůj majetek do konce roku 2009 neodepisovaly ani netto ily opravné položky.²⁵

Dalším specifickým výkazem organizačních složek je od roku 2009 výkaz o nárocích z nespotebovaných výdajů (dále jen výkaz NAR). Výkaz NAR organizační složky sestavují každý měsíc. Výkaz NAR se skládá ze dvou částí a podává pohled o stavu a rozvoji nespotebovaných výdajů. Část označená I. zobrazuje peněžní prostředky členěné dle ukazatele a část II. sumarizuje peněžní prostředky dle programu nebo účelu použití. Formální podobu výkazu NAR zobrazuje obrázek 7.

²⁵ Zmíněny, ke kterým dochází od roku 2010 jsou zpracovány v kapitole 4.

Obr. 7 Výkaz o nárocích z nespotebovaných výdajů organizačních složek
Zdroj: Vlastní zpracování dle Finančního zpravodaje . 1/2010.

ádek 1 výkazu NAR (profilující výdaje) zahrnuje výdaje spolufinancované z rozpočtu EU a výdaje na investice. ádek 12 výkazu NAR (neprofilující výdaje) zachycuje provozní výdaje. Sloupce 1 až 3 výkazu NAR slouží pro zobrazení stavu rozpočtu předchozího roku. Sloupec 1 zachycuje schválený rozpočet, sloupec 2 rozpočet po provedených změnách a sloupec 3 zachycuje konečný rozpočet, což je rozpočet po změnách navýšený o mimorozpočtové prostředky. Mimorozpočtovými prostředky jsou použité peněžní prostředky rezervního fondu i použité peněžní prostředky z vytvořených nespotebovaných nároků. Ve čtvrtém sloupci výkazu NAR jsou zobrazeny skutečné výdaje organizační složky za předchozí období. Sloupec 5 slouží k zobrazení rozdílu mezi konečným stavem rozpočtu a skutečně erpanými peněžními prostředky (rozdíl sloupce 3 a 4). Další sloupec ukazuje stav nespotebovaných nároků k 31. 12. předchozího roku a sloupec 7 znázorňuje stav nespotebovaných nároků k 1. 1. běžného roku (početn je to součet sloupce 5 a 6). Sloupce 8 až 13 slouží k zachycení erpání nespotebovaných nároků v daném roce a poslední sloupec . 14 znázorňuje stav nespotebovaných nároků k datu sestavení výkazu NAR.

2.3 Hospodaření organizačních složek

Další oblast, které je v práci věnována pozornost, úzce souvisí s financováním organizačních složek z veřejných rozpočtů. Vzhledem k tomu, že organizační složky k financování své činnosti používají zdroje z veřejných rozpočtů a nikoliv své vlastní zdroje (tak jako organizace v podnikatelské sféře) tvoří hospodaření organizačních složek specifickou oblast.

Organizační složky hospodaří s prostředky státního rozpočtu. Rozpočet organizační složky může zahrnovat pouze příjmy a výdaje související s činnostmi vymezenými ve zřizovací listině. Veškeré příjmy soustředí organizační složky na příslušném příjmovém účtu, veškeré výdaje hradí z příslušných výdajových účtů. Zstatky těchto účtů – NB uspořádá vždy ke dni 31. prosince tak, aby výsledný zůstatek těchto účtů byl nulový.

Organizační složka hospodaří na základě stanoveného rozpočtu, neznamena to však, že má okamžitě v lednu k dispozici celou částku rozpočtu. Peněžní prostředky jsou organizačním složkám uvolňovány postupně prostřednictvím limitů. Limit představuje maximální částku peněžních prostředků, kterou je možné čerpat z výdajových účtů. Tento limit nastavuje Česká národní banka na pokyn nadřízeného orgánu.

Organizační složka může dodavatelům poskytovat zálohy. Ke konci běžného roku musí být všechny zálohy kromě záloh na elektřinu, plyn, vodu, teplo, záloh na pohonné hmoty poskytované prostřednictvím platebních karet a záloh na předplatné novin a časopisů vyúčtovány.

Kompenzovat výdaje přijatými příjmy může organizační složka pouze v případě, jde-li o prostředky poskytnuté z rozpočtu a v tomtéž roce do rozpočtu vrácené. V praxi to znamená, že pokud se organizační složce vrátí na účet peněžní prostředky, které v tomtéž roce vyplatila (např. vyúčtované zálohy), může si tyto prostředky ponechat a použít je na financování dalších výdajů. Pokud by takto vrácená částka představovala výdaj letopočtů, má organizační složka povinnost tyto prostředky převést na příjmový účet.

Kromě peněžních prostředků hospodářská organizační složka též s majetkem, který může nabývat za úplatu, bezúplatným převodem nebo darováním i děděním. Organizační složka může nabývat pouze majetek, který jí bude sloužit pro zabezpečení výkonu její působnosti. Majetek musí organizační složka využívat účelně a hospodárně k plnění funkcí státu. Veškerý majetek je veden v účetnictví a pravidelně je prováděna jeho inventarizace. Organizační složka pečuje o zachování majetku a jeho údržbu, chrání jej před poškozením, zničením, ztrátou, odcizením nebo zneužitím.

Stane-li se majetek pro organizační složku nepotřebným, nabídne ho ostatním organizačním složkám, a to bezúplatně. Za nepotřebný se považuje majetek, který přesahuje potřeby příslušné organizační složky, majetek, na jehož ponechání státu přestal být veřejný zájem, majetek, který pro ztrátu, například zastarání svých technických a funkčních vlastností nebo pro nepřiměřenou nákladnost provozu, nemůže sloužit svému účelu.

V souvislosti s majetkem se hospodaření organizačních složek výrazně odlišuje od ostatních organizací, a to skutečností, že organizační složky svůj majetek neodepisují.²⁶ Majetek je v účetnictví od jeho pořízení až po jeho likvidaci veden v pořizovacích cenách. V případě majetku tedy není vůbec přihlíženo k jeho opotřebení i morálnímu zastarání. Dochází tím ke značnému nadhodnocení aktiv a dalo by se říci, že dochází i k porušování zásady opatrnosti v účetnictví, dle které se má majetek ocenit nejnižší možnou cenou.

²⁶ Dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro které vybrané účetní jednotky, § 79, by měly organizační složky zařít odepisovat majetek v účetním období započatém 1. ledna 2011.

2.4 Finan ní kontrola

S erpáním ve ejných prost edk souvisí i kontrola nakládání s ve ejnými prost edky. Finan ní kontrola je v organiza ních složkách státu ešena zákonem o finan ní kontrole²⁷ a p íslušnou provád cí vyhláškou²⁸ (dále jen zákon), které vymezují postup hodnocení a schvalování veškerých ve ejných výdaj .

Hlavním cílem finan ní kontroly je dodržování právních p edpis , dále pak zajišt ní ochrany ve ejných prost edk proti rizik m, ne hospodárnému, neú elnému a neefektivnímu nakládání s ve ejnými prost edky. Základním nástrojem kontroly je **p edb žná kontrola**, která se skládá ze dvou fází. První z nich je schválení operace p ed vznikem závazku, následn poté schválení samotného pen žního výdaje. K tomuto kroku zákon p esn vymezuje osoby oprávn né tyto kroky provád t. Zákon stanovuje, že jde o vedoucí zam stnance pov ené k nakládání s ve ejnými prost edky jako p íkazci operací, správci rozpo tu a hlavní ú etní.²⁹

Zákon o finan ní kontrole ur uje schvalovací postupy v p sobnosti p íkazce operace, správce operace a hlavního ú etního jednak p ed u in ním právního úkonu, kterým vzniká závazek a po vzniku závazku. **P edb žnou kontrolu p í ízení ve ejných výdaj p ed vznikem závazku** zajistí p íkazce operace a správce rozpo tu. P íkazce operace p í schvalování prov í nezbytnost operace k zajišt ní stanovených úkol a správnost operace ve vztahu k dodržení právních p edpis a kritérií stanovených pro hospodárný, efektivní a ú elný výkon ve ejné správ y. Správce rozpo tu prov í, zda p ípravovaná operace byla ov ena p íkazcem operace, je v souladu se schválenými ve ejnými výdaji a odpovídá pravidl m pro financování innosti ve ejné správ y.

²⁷ Zákon . 320/2001 Sb., o finan ní kontrole ve ve ejné správ , v platném zn ní.

²⁸ Vyhláška . 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finan ní kontrole ve ve ejné správ , v platném zn ní.

²⁹ Blíže viz zákon . 320/2001 Sb., zákon o finan ní kontrole ve ve ejné správ , § 26, v platném zn ní.

P edb žnou kontrolu p i ízení ve ejných výdaj po vzniku závazku zajistí p íkazce operace a hlavní ú etní. P íkazce operace p i schvalování prov í správnost ur ení v ítele, výši a splatnost vzniklého závazku. P íkazce operace vystaví pokyn k pln ní ve ejných výdaj opat ený svým podpisem a p edá jej, s doklady o závazku, hlavnímu ú etnímu k zajišt ní platby. Hlavní ú etní p i schvalování prov í soulad podpisu p íkazce operace v pokynu k zajišt ní platby s podpisem uvedeným v podpisovém vzoru, soulad údaj o v íteli, výši a splatnosti vzniklého závazku.

Problémy zákona nespo ívají v samotném faktu kontroly ve ejných prost edk , ale v definici jednotlivých osob oprávn ěných k schvalování výdaj , kte í musí být vedoucími pracovníky dané organizace. Organizace se p i spln ní této podmínky m že dostat do paradoxního problému, a tím je nedostatek vedoucích pracovník . ešením se poté stává administrativní ur ení vedoucího pracovníka, který bude vykonávat funkci p íkazce nikoli z titulu své práce, a tudíž kompetentnosti ke schvalování pen žních operací, ale prost proto, že je „vedoucí pracovník.“ D sledky výše uvedeného faktu mohou vést ke zvyšování administrativy nebo k formálnímu schvalování.

Ke zvyšování administrativy vede práv požadavek, aby osoby, které pen žní operace schvalují, byly vedoucími pracovníky. Vedoucí pracovník není vždy osobou, která vykonává innost, která je p edm tem schválení. Aby mohl vedoucí pracovník kompetentn schvalovat pen žní operace, pot ebuje mít dostatek informací. Tyto informace mu musí p edávat pod ízení pracovníci, ímž dochází k administrativní zát ži, jak na stran pod ízených, tak vedoucích. Druhou možností je, že vedoucí pracovník neshromaž uje informace, ale v okamžiku schvalování p edá podklady k potvrzení pracovníkovi odpov dnému za danou operaci. Operaci tak tento pracovník vlastn „p edschválí“ a vedoucí poté již provede jen formální schválení z hlediska zákona o finan ní kontrole, ímž op t dochází ke zvyšování administrativy tentokrát v podob rozši ování schvalovacího procesu na více osob.

Ještě horší variantou je **formální schvalování**, kdy vedoucí pracovník pověřený funkcí příkazce, provede jen formální podpis s v domění, že každý dokument prochází tzv. kontrolou. Tyto omezení a tudíž kontrolu provádí ještě někdo další a případný nedostatek odhalí. Zjednodušením zákona, aby kontrolu prováděli minimálně dva pracovníci, se stává jeho nedostatek. Nebo čím více lidí operaci kontroluje, tím více dochází k větší odpovědnosti. Pokud každý za ně spoléhá na to, že operaci kontroluje „ten druhý“, může se stát, že je zaplacen výdaj, který nekontroloval nikdo.

Řešením výše uvedených nedostatků by byla změna definice příkazce, správce a hlavního účetního v zákonu. Dané funkce není bezprostředně nutné spojovat s funkcí vedoucího pracovníka. Stačí obecné vymezení povinností jednotlivých funkcí v procesu schvalování. Samotné určení, kdo má danou funkci vykonávat v etn stanovení odpovědnosti za dané peněžní operace, by mohla stanovit interním předpisem sama organizační složka. Došlo by tím k odstranění přebytečné administrativy. Za správnost operace by odpovídal pracovník, který má daný úkol ve své pracovní náplni. Z tohoto titulu je o dané věci plně informován a tudíž i kompetentní ke schválení. Odpadlo by zbytečné kolování dokumentu i v procesu schvalování, případně několikanásobné „předschvalování“ dokumentu, které snižuje přehlednost procesu schválení a nutí k tvorbě dalších doplňkových formulářů, na kterých je celý proces schvalování zaznamenáván.

3 Ú etnictví organizačních složek státu

Ú etnictví, ve smyslu systematických záznamů o hospodářských jevech, existovalo již před mnoha tisíci lety. První účetní záznamy sahají do dob před rok 5000 př. Kr., ucelenější formy hospodářských záznamů lze nalézt kolem roku 3000 př. Kr. u civilizací, které již měly organizovanou vládu, znaly a používaly písmo a měly obchodovaly.

Rozvoj toho, co dnes chápeme pod pojmem podvojný účetnictví,³⁰ přinesl středověk. První záznamy o tomto systému pocházejí, díky přetrvávajícímu rozvoji obchodování, z Janova. S rozvojem přemyslu, s růstem velikosti podnikatelských subjektů a s rozvojem finančních trhů nabýval systém nových charakteristik a v průběhu 20. století se stal tím, co dnes v moderním pojetí rozumíme pod pojmem účetnictví.

V dnešní době účetnictví plní tyto i základní funkce. **Informační** funkce spoívá v podávání pohledu o majetkové situaci účetní jednotky, o zdrojích a finanční situaci, o způsobu řízení organizace, o schopnosti využívat zdroje a vytvářet peněžní prostředky, a to velkým počtem externích uživatelů. Další funkcí účetnictví je funkce **registrační** – účetnictví shromažďuje a registruje účetní skutečnosti. Účetnictví slouží i jako **důkazní prostředek** například i vedení sporů a zároveň je **podkladem pro daňové účely**.

3.1 Všeobecně uznávané účetní principy a zásady

Účetnictví se řídí obecně uznávanými účetními principy a zásadami, které jsou všeobecně přijímány a používány. Po právní stránce jsou tyto zásady v ČR zakotveny v zákonu o účetnictví.

³⁰ Podvojný účetnictví – účetnictví založené na principu podvojnosti, který říká, že každá účetní operace vyvolá změnu vždy na dvou účtech. Na jednom účtu se částka zapíše na stranu Má dát a na druhém účtu se tato částka zapíše na stranu Dát.

Účetnictví jako systém je založeno na **bilančním principu**, který tvoří základ konstrukce klíčového účetního výkazu – rozvahy. Pro účetnictví je charakteristické, že se na majetek dívá ze dvou hledisek. Jednak je to z hlediska formy, v níž jsou vázány hospodářské prostředky. Tato forma je v rozvaze sledována na straně aktiv. Z hlediska zdrojů, jimiž jsou tyto hospodářské prostředky financovány, je majetek v rozvaze sledován na straně pasiv.

Princip podvojnosti je odvozen z bilančního principu a říká nám, že každá hospodářská operace, vstupující do účetnictví, vyvolává změnu vždy na dvou účtech, a to tak, že u jednoho účtu se částka zapíše na stranu Má dáti a u druhého účtu se stejná částka zapíše na stranu Dal. Uplatnění tohoto principu vytváří z účetnictví uzavřenou a vzájemně skloubenou soustavu informací nazývanou podvojný účetnictví.

Každá účetní operace je v účetnictví zaznamenána z **včetněho a časového hlediska**, tak aby poskytovala **pravdivý a pravdivý** obraz skutečnosti. Z včetněho hlediska jsou účetní případy zaznamenány na účtech, které tvoří hlavní knihu. Z časového hlediska jsou účetní případy zaznamenány v deníku.

Zásada včetněho a poctivého zobrazení vyžaduje, aby účetní závěrka, sestavená na základě vedeného účetnictví, podávala poctivý a pravdivý obraz podmínky účetnictví a finanční situace podniku. Zobrazení je včetně, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je zobrazen v souladu s účetními metodami stanovenými zákonem o účetnictví. Poctivé je zobrazení tehdy, jsou-li použity účetní metody vzájemně, který vede k dosažení pravdivosti a nezastírají skutečný stav.

Skutečnosti, které v účetnictví nastanou, jsou organizacemi zachycovány za **účetní jednotku** jako celek. Při vedení účetnictví je předpokládána **neomezená doba trvání účetní jednotky**. Pokud je známa omezená doba trvání, je nutné použít účetní metody odpovídajícím způsobem a tato informace musí být uvedena v příloze k účetní závěrce.

Podvojný účetnictví má být založeno na dvou principech – princip peněžních toků a akruální princip. Tyto dva principy se liší v tom, jakou skutečnost považují za vznik nákladu a výnosu. Účetnictví založené na **principu peněžních toků** uznává za náklad skutečný výdaj peněžních prostředků a za výnos jenom skutečný příjem peněžních prostředků. Český účetnictví je založeno na **akruálním principu**, který stanoví, že hospodářské operace se vykazují v období, kdy se uskutečnily bez ohledu na to, zda problémy s nimi spojené peněžní toky.

K zajištění srovnatelnosti údajů účetnictví je nutné, aby účetní jednotka v jednotlivých obdobích používala **stejné metody účtování, oceňování a stejnou náplň účetních položek ve výkazech**. Ke změnám může výjimce nastat po skončení účetního období a musí být zdůvodněny snahou o nalezení lepšího vyjádření reality.

Celý účetní systém prolíná **zásada opatrnosti**. Opatrností se rozumí určitý stupeň obezřetnosti vzhledem k nejistým podmínkám, jimž musí účetní jednotka čelit. Tato nejistota však nesmí vést k úmyslnému nadhodnocování aktiv a výnosů ani k záměrnému podhodnocování závazků a nákladů. V takovém případě by účetní závěrka neposkytovala věrný obraz o skutečnosti.

Účetnictví musí být také vedeno v duchu kvantitativních charakteristik **správnosti, úplnosti, přehlednosti, srozumitelnosti, přehlednosti a trvalosti účetních záznamů**. Účetnictví je v podmínkách ČR považováno za **správné** pokud je vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, vyhláškami k tomuto zákonu a českými účetními standardy. **Úplné** je účetnictví tehdy, pokud účetní jednotka zaujímala v účetním období, v účetních knihách, všechny účetní případy týkající se předmětu účetnictví, sestavila účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, zveřejnila informace a je schopna tyto skutečnosti doložit na základě účetních záznamů. **Přehlednost** účetnictví účetní jednotka dokládá provedenou inventarizací. Účetnictví je **srozumitelné a přehledné** pokud umožňuje jednotlivci i v souvislostech, spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů. V neposlední řadě musí účetní jednotka zajistit trvalost účetnictví v předepsaných lhůtách.

3.2 Regula ní rámec eského ú etnictví platný pro organiza ní složky státu do konce roku 2009

Regula ní rámec eského ú etnictví je od roku 2002 založen na t ístup ovém systému úpravy – zákon, vyhláška, eské ú etní standardy. Na vrcholu hierarchie je zákon o ú etnictví, který stanoví základní pravidla vedení ú etnictví, vyhlášky Ministerstva financí R provád jí zákon o ú etnictví pro r zné typy ú etních jednotek ve smyslu ádného sestavení ro ní ú etní záv rky, eské ú etní standardy poté podrobn ji rozpisují zákon i vyhlášku a stanovují základní zp soby a postupy ú tování.

3.2.1 Zákon o ú etnictví ³¹

Zákon o ú etnictví v platném zn ní tvo í základní normu pro vedení ú etnictví v podmínkách R a je závazný pro všechny organizace (dále jen ú etní jednotky). Tento zákon upravuje rozsah a zp sob vedení ú etnictví a požadavky na jeho pr kaznost.

P edm t ú etnictví

Ú etní jednotky ú tují podvojnými zápisy o skute nostech, které jsou p edm tem ú etnictví, do ú etního období, s nímž tyto skute nosti asov a v cn souvisí. Do ú etního období ú etní jednotka zahrnuje všechny ú etní p ípady, ke kterým v tomto období došlo. Po uzav ení ú etního období se již nelze vracet zp t do tohoto období a d lat zp tné opravy.

Ú etní jednotky vedou jedno ú etnictví za ú etní jednotku jako celek, a to po celou dobu své existence. Ú etnictví vedou jako soustavu ú etních záznam , p ítom mohou použít technických prost edk , nosí informací a programového vybavení. Ú etní jednotky mají povinnost vést ú etnictví v eském jazyce a v pen žních jednotkách eské m ny.

³¹ LOUŠA, F. *Zákon o ú etnictví v praxi*. 4. aktualizované vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009.

Rozsah vedení ú etnictví, ú etní doklady a ú etní knihy

Ú etní jednotky jsou povinny vést ú etnictví v plném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou vést ú etnictví obanská sdružení, bytová družstva, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace a organizační složky státu.

O veškerých skutečnostech, týkajících se působnosti ú etnictví, vyhotovují ú etní jednotky, bez zbytečného odkladu, ú etní doklady.³² K zachycení ú etních případů ú etní jednotky používají ú etní knihy, kterými jsou deník, hlavní kniha, kniha analytických ú etí a kniha podrozvahových ú etí. Souhrnná podobová podoba vedení ú etnictví již neznamena přímé zapisování ú etních záznamů do ú etních knih, ale spíše jakýsi zápis ú etního řádku do databáze, z níž se pak následně ú etní knihy zcela ú elově generují jako sestavy, které se liší pouze svým setídáním. Při podobovém zpracování ú etnictví se stírají pojmy ú etní deník a hlavní kniha. I když by se vytvářely více sestav mohlo zdát zbytečným, v žádném případě tomu tak není. **Deníky** setíují ú etní zápisy podle časového hlediska, navíc umožní kontrolu účtování všech ú etních případů. **Hlavní kniha** setíuje ú etní záznamy systematicky dle ú etí definovaných ú tovou osnovou (ú toovým rozvrhem). **Knihy analytických ú etí** rozepisují, jak ú etní záznamy z deníku, tak berou na zřetel systematické členění hlavní knihy.

Zjednodušený rozsah ú etnictví

Zákon o ú etnictví vybraným ú etním jednotkám³³ umožňuje vést ú etnictví v zjednodušeném rozsahu.³⁴ Z možností zjednodušeného rozsahu ú etnictví organizační složky využívaly pouze to, že netvořily rezervy a opravné položky, majetek neoceňují reálnou cenou a ú etní závěrku sestavovaly v rozsahu stanoveném vyhláškou.³⁵

³² Náležitosti ú etního dokladu stanovuje zákon č. 563/1991 Sb., o ú etnictví, § 11, odst. 1.

³³ Vybrané ú etní jednotky definuje zákon č. 563/1991 Sb., o ú etnictví, § 9, odst. 3.

³⁴ Blíže viz zákon č. 563/1991 Sb., o ú etnictví, § 13.

³⁵ Vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o ú etnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro ú etní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, platná do 31. 12. 2009.

Uplatnění vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu neznamená to, že účetní závěrka a účetnictví jako takové nepodává v reálný a poctivý obraz podmínky účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Toto ustanovení znamená, že i když účetnictví ve zjednodušeném rozsahu nevyjadřuje nejprvejší účetní pohled na účetní jednotku, nejedná se o porušení zákona o účetnictví.

Účetní závěrka

Účetní závěrka je sestavována k rozvahovému dni, kterým je den, kdy dochází k uzavírání účetních knih. Účetní závěrku sestavují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období. V případě uzavření k jinému dni se jedná o mimořádnou účetní závěrku. Účetní závěrka je sestavována tak, aby pokračovala z dat, které obsahuje rozvaha, jimiž se účetní období otevírá, navazovaly na končné stavy těchto dat, jimiž se bezprostředně předcházející období uzavírá.

Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Příloha vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Konkrétní požadavky na přílohu rozpracovávají jednotlivé vyhlášky.³⁶ Organizační složky místo výkazu zisku a ztráty zpracovávají finanční výkaz pro hodnocení plnění rozpočtu. Přesnou podobu tohoto výkazu stanovuje ministerstvo financí.

Způsob oceňování

Majetek a závazky se dělí na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobým se rozumí takový majetek a závazky, kde doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu, je delší než 1 rok, ostatní majetek a závazky jsou považovány za krátkodobé.

³⁶ Např. vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, platná do 31. 12. 2009 nebo vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, platná od 1. 1. 2010.

Účetní jednotky, které jsou organizačními složkami, oceňují majetek a závazky poizovací cenou,³⁷ reprodukční poizovací cenou³⁸ nebo jmenovitou hodnotou. Poizovací cenou organizační složky oceňují hmotný majetek, nehmotný majetek a zásoby. Pohledávky, peněžní prostředky a ceniny oceňují organizační složky jmenovitou hodnotou. Pro ocenění bezúplatně nabytého majetku organizační složky použijí reprodukční poizovací cenu.

Inventarizace majetku a závazků

Inventarizací účetní jednotky zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví. Inventarizace je prováděna k okamžiku, ke kterému je sestavována účetní závěrka. Příběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět pouze u zásob, u nichž účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále u hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stále místo. Účetní jednotky mají povinnost prokázat provedení inventarizace u veškerého majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení.

Skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky při inventarizaci zjišťují v případě hmotného a nehmotného majetku **fyzickou inventurou**. V případě závazků, pohledávek a ostatních složek, u nichž fyzickou inventuru provést nelze, je prováděna **inventura dokladová**.

Skutečné stavy účetní jednotky zaznamenávají v inventurních soupisech. Inventurní soupisy jsou příkazné účetní záznamy, které obsahují skutečnost, zda jde o fyzickou i dokladovou inventuru, podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečnosti a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace, způsob zjištění skutečného stavu, ocenění majetku a závazků a okamžik zahájení a ukončení inventury. Inventarizační rozdíly, což jsou rozdíly mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví, je účetní jednotka povinna zaúčtovat do účetního období, za které je inventura prováděna.

³⁷ Poizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen v etní náklad, které s jeho pořízením souvisejí například doprava, montáž.

³⁸ Reprodukční poizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy je o něm uvažováno.

Úschova ú etních záznam

Ú etní jednotky mají povinnost uschovávat ú etní záznamy pro ú ely vedení ú etnictví, a to po dobu **10 let** v p ípad ú etní záv rky a výro ní zprávy. Po dobu **5 let** ú etní jednotky uschovávají ú etní doklady, ú etní knihy, inventurní soupisy, ú tový rozvrh a ú etní záznamy, kterými ú etní jednotky dokládají vedení ú etnictví.

Opravy ú etních záznam

Opravy nebo dopln ní v ú etních záznamech nesm jí vést k neúplnosti, nepr kaznosti, nesprávnosti, nesrozumitelnosti nebo nep ehlednosti ú etnictví. Zjistí-li ú etní jednotka nesrovnalosti v ú etních záznamech, je povinna provést, bez zbyte ného odkladu, jejich opravu. Opravy musí být provedeny tak, aby bylo možno ur it osobu odpov dnou za provedení opravy, okamžik jejího provedení a zjistit, jak obsah opravovaného ú etního záznamu p ed opravou, tak jeho obsah po oprav . Nep ípustné je jakékoliv škrtání, p episování, p elepování, mazání apod., které by vedlo k nepr kaznosti p vodního záznamu.

Sankce

V souvislosti s vedením ú etnictví ú etní jednotce hrozí uložení sankce za nepln ní povinností uvedených v zákon o ú etnictví. Ú etní jednotce m že být uložena **sankce ve výši 6 % hodnoty aktiv** za to, že ú etní jednotka nevede ú etnictví nebo neza ne vést ode dne ur eného zákonem o ú etnictví, ú etní jednotka nesestaví ú etní záv rku nebo nevyhotoví výro ní zprávu. **Sankce ve výši 3 % hodnoty aktiv** ú etní jednotce hrozí za sestavení neúplné ú etní záv rky, porušení povinnosti uschovávat ú etní záznamy, uvedení nepravdivých nebo hrub zkreslujících údaj v ú etních záznamech a nesprávné vedení ú etnictví.

3.2.2 Vyhláška . 505/2002, platná do 31. 12. 2009 ³⁹

Vyhláška . 505/2002 Sb., platná do 31. 12. 2009, (dále jen vyhláška) prováděla n která ustanovení zákona o ú etnictví pro ú etní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, p ísp vkovými organizacemi, státními fondy a organiza ními složkami státu.⁴⁰

Rozsah a zp sob sestavování ú etní záv rky

Ú etní záv rka v organiza ních složkách zahrnovala rozvahu, výkaz pln ní rozpo tu a p ílohu. Vyhláška stanovovala uspo ádání položek jednotlivých výkaz . Struktura i obsah výkaz byly jednotné a ú etní jednotka výkazy nesm la sestavit jiným zp sobem. Ú etní záv rka byla sestavována v pen žních jednotkách eské m ny a vykazována v tisících K s p esností na dv desetinná místa. Položky AKTIVA CELKEM a PASIVA CELKEM v rozvaze se musela rovnat, ímž byl napln n bilan ní princip.

Obsahové vymezení n kterých položek rozvahy

Vyhláška dále definovala a obsahov vymezovala n které položky rozvahy. Rozvahová položka dlouhodobý nehmotný majetek p edstavovala majetek nehmotné povahy s dobou použitelnosti delší než jeden rok a po ízovací cenou p evyšující ástku 60 tisíc K . Náplní položky byly nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,⁴¹ software a ocenitelná práva.⁴² Položka obsahovala též drobný dlouhodobý nehmotný majetek jehož po ízovací cena p evyšuje ástku 7 tisíc K , ale nedosahuje výše 60 tisíc K . Nehmotný majetek v po ízovací cen nížší než 7 tisíc K evidovaly organiza ní složky v podrozvahové evidenci.

³⁹ SVOBODOVÁ, J. a kol. *Ú tová osnova, eské ú etní standardy*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009.

⁴⁰ Od 1. 1. 2010 se organiza ní složky státu ídí vyhláškou . 410/2009 Sb., kterou se provád í n která ustanovení zákona o ú etnictví, ve zn ní pozd jších p edpis , pro n které vybrané ú etní jednotky.

⁴¹ Výsledky, které jsou bu vytvo eny vlastní ínností k obchodování s nimi a nebo nabyty od jiných osob.

⁴² P edm ty pr myslového a obdobného vlastnictví a výsledky duševní tv í innosti.

Rozvahová položka dlouhodobý hmotný majetek obsahovala pozemky, stavby, dlelní a vodní díla, technické rekultivace, byty a nebytové prostory, nemovité kulturní památky, přístavkové celky trvalých porostů a umělecká díla, a to bez ohledu na dobu použitelnosti a výši ocenění. Dále tato položka obsahovala samostatné movité věci, u kterých je doba použitelnosti delší než jeden rok a poizovací cena nepřevyšuje částku 40 tisíc Kč. Na položce byl též evidován drobný dlouhodobý hmotný majetek, jehož poizovací cena je vyšší než 3 tisíce Kč, ale nepřevyšuje částku 40 tisíc Kč. Hmotný majetek s poizovací cenou nižší než 3 tisíce Kč evidovaly organizační složky v podrozvahové evidenci.

Náplní položky zásoby byly v případě organizačních složek převážně kancelářské potřeby. Položka pohledávky zahrnovala pohledávky vůči odběratelům, poskytnuté provozní zálohy dodavatelům, pohledávky za zaměstnanci, pohledávky za orgány zdravotního a sociálního zabezpečení a daňové pohledávky. Položka krátkodobé závazky sloužila k zachycení závazků vůči dodavatelům, zaměstnancům, závazků vůči orgánům zdravotního a sociálního zabezpečení a závazky vůči finančnímu úřadu.

Směrná útová osnova

Přílohou vyhlášky byla závazná směrná osnova, od které se organizační složky nemohly odchýlit. Směrná útová osnova byla členěna na útové třídy, skupiny a syntetické úty.

3.2.3 České účetní standardy, platné do 31. 12. 2009⁴³

České účetní standardy (dále jen ÚS) stanovují postupy účtování pro uvedené typy účetních jednotek. Cílem jednotlivých standardů je stanovit základní postupy účtování za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. V následující tabulce . 2 je uveden seznam všech účetních standardů pro účetní jednotky, které do konce roku 2009 účtovaly podle vyhlášky . 505/2002 Sb.

Tab. 2 Seznam českých účetních standardů, pro účetní jednotky, které účtovaly dle vyhlášky 505/2002 Sb. [3, s.137]

íslo	Název
501	Účty a zásady účtování na účtech
502	Otevírání a uzavírání účetních knih
503	Rezervy
504	Opravné položky
505	Kurzové rozdíly
506	Rozdíly zjištěné při inventarizaci
507	Výsledek hospodaření v účetnictví
508	Dávková povinnost
509	Operace s cennými papíry a podíly
510	Deriváty
511	Zvláštní operace s pohledávkami
512	Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek
513	Dlouhodobý finanční majetek
514	Zásoby
515	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
516	Zúčtovací vztahy
517	Vztahy ke státnímu rozpočtu, k rozpočtu územních samosprávných celků, k rozpočtu organizačních složek státu a rozpočtové a ostatní finanční účty
518	Náklady organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků
519	Náklady organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací
520	Výnosy organizačních složek státu, územních samosprávných celků a příspěvkových organizací
521	Fondy
522	Dlouhodobé bankovní úvěry a půjčky a ostatní závazky

Zdroj: SVOBODOVÁ, J. a kol. *Účtová osnova, české účetní standardy*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009, str. 137.

⁴³ SVOBODOVÁ, J. a kol. *Účtová osnova, české účetní standardy*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009.
[3] SVOBODOVÁ, J. a kol. *Účtová osnova, české účetní standardy*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009.

Tabulka obsahuje přehledný seznam všech standardů stanovených vyhláškou č. 505/2009 Sb., platnou do konce roku 2009. V práci je dále věnována pozornost pouze standardům, které se týkaly organizačních složek nevykonávajících hospodářskou činnost.

ÚS . 501 Účty a zásady účtování na účtech

Standard č. 501 shrnoval základní pravidla účtování na účtech. Dále standard stanovoval postup při vytváření a používání analytických a podrozvahových účtů.

Účet je základním identifikačním znakem účetnictví. V základním členění členíme účty na rozvahové a výsledkové. Pro organizační složky jsou určitým specifikem tzv. účty rozpočtové. Tyto účty představují účty příjmů a výdajů, na kterých se zobrazuje pohyb peněžních prostředků, peněžní toky a rozmístění peněžních prostředků.

Organizační složky ke svému účetnictví používají syntetické účty stanovené směrnicí účtovou osnovou.⁴⁴ Pro podrobnější členění pak v rámci syntetických účtů slouží účty analytické. Přesnou skladbu syntetických a analytických účtů organizačním složkám stanovuje zizovatel a organizační složky jsou povinny je dodržovat. Účetní jednotky dále mohou používat podrozvahové účty, na nichž sledují důležité skutečnosti, jejichž znalost je podstatná pro posouzení majetkoprávní situace účetní jednotky a jejích ekonomických zdrojů. Tyto účty do konce roku 2009 tvořily účtově skupiny 97 až 99.⁴⁵ Následující obrázky č. 8 a 9 zobrazují účtování na aktivních a pasivních účtech.

⁴⁴ Směrná účtová osnova pro organizační složky státu tvoří přílohu vyhlášky č. 505/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu, platný do 31. 12. 2009 a vyhlášky č. 416/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, platné od 1. 1. 2010.

⁴⁵ Změny, ke kterým dochází od roku 2010 jsou zpracovány v kapitole 4.

MÁ DÁTI	DAL
Po áte ní stav	
P ír stky	Úbytky
obrat MD	obrat D
Sou et MD	Sou et D
Kone ný stav	

Obr. 8 Ú et aktiv

Zdroj: Vlastní zpracování dle českého ú etního standardu . 501.

MÁ DÁTI	DAL
	Po áte ní stav
Úbytky	P ír stky
obrat MD	obrat D
Sou et MD	Sou et D
	Kon ený stav

Obr. 9 Ú et pasiv

Zdroj: Vlastní zpracování dle českého ú etního standardu . 501.

Pro zobrazení ú tu v písemné form se v metodice ú etnictví používá tvar T. Pro pravou stranu se používá ozna ení Má dáti (MD) a pro levou stranu ozna ení Dal (D). Aktivní ú ty mají p ír stky, po áte ní a kone ný stav na stran MD. Úbytky aktivních ú t jsou zaznamenávány na stranu D. Pasivní ú ty to mají naopak – p ír stky, po áte ní a kone ný stav na stran D a úbytky na stran MD.

ÚS . 502 Otevírání a uzavírání účetních knih

Pomocí tohoto standardu účetní jednotky prováděly účetní uzavírku. Standard stanovoval základní postupy účtování při otevírání a uzavírání účetních knih. Při uzavírání účetních knih účetní jednotky zjišťovaly obraty stran Má dáti a Dal a konečné stavy jednotlivých syntetických účtů.

Uzavírání účetních knih organizační složky prováděly následujícími účetními zápisy, kterými převáděly konečné stavy účtů. Z statky účtu *201-Financování výdaj organizačních složek* a účtu *223-Bankovní účty* byly účtovány na stranu má dáti (dále MD) příslušných účtů a souvztažně na stranu dal (dále D) účtu *964-Saldo výdajů a nákladů*. Z statky účtu *204-Poskytnuté dotace ostatním subjektům*, *221-Limity výdajů a nákladových účtů skupiny 4* se účtovaly na stranu D příslušných účtů a souvztažně na stranu MD účtu *964*. Z statky účtu *205-Vyúčtování rozpočtových příjmů organizačních složek* a *235-Příjmový účet* se účtovaly ve prospěch účtu *965-Saldo příjmů a výnosů* a to tak, že uvedené účty *205* a *235* byly účtovány na stranu MD souvztažně se stranou D účtu *965*.

Účty aktivních a pasivních rozvahových účtů byly uzavírány pomocí účtu *962-Konečný účet rozvažný* následujícím způsobem - z statky aktivních účtů byly převedeny zápisem na stranu D příslušných účtů souvztažně se stranou MD účtu *962*. Z statky pasivních účtů byly účtovány na stranu MD příslušných účtů a souvztažně na stranu D účtu *962*. Zároveň byly na stranu MD účtu *962* účtovány z statky účtů *964* a *965*.

K 1. 1. následujícího roku byly poté otevřeny účty hlavní knihy prostřednictvím účtu *961-Poáteční účet rozvažný*. Stavy jednotlivých rozvahových položek vykázaných na účtu *962* musely navazovat na stavy jednotlivých rozvahových položek účtu *961*. Účty aktiv se otevíraly účetním zápisem na stranu MD příslušného účtu a souvztažně na stranu D účtu *961*. Pasivní účty se otevíraly účetním zápisem na stranu D příslušného účtu souvztažně se stranou MD účtu *961*. Z statky účtu *964* a *965* se převáděly účetním zápisem na stranu D těchto účtů a souvztažně na stranu MD účtu *961*. Po otevření všech účtů se zůstatek účtu *961* musel rovnat nule.

Celý sled výše uvedených účetních operací může vypadat složitě, ale v dnešní době již jsou tyto operace prováděny prostřednictvím účetních programů a úkolem účetní je kontrola návaznosti poátečních stavů na konečné stavy jednotlivých účtů. I přes nesporné výhody použití výpočetní techniky je však dobré alespoň zhruba vědět, k čemu v rámci účetní uzávěrky na účtech dochází.

ÚS . 506 Rozdíly zjištěné při inventarizaci

Standard účetním jednotkám stanovoval základní postupy účtování rozdílů zjištěných při inventarizaci. Inventarizace je prováděna vždy k okamžiku sestavení účetní závěrky a termín její provedení je nutné stanovit s ohledem na skutečnost, že rozdíly zjištěné inventarizací je nutné zaúčtovat do období, jehož se inventarizace týká.

Při inventarizaci může mít inventarizační rozdíl podobu manka nebo přebytku. V případě manka se rozlišuje, zda jde o ztráty v rámci norem připravených úbytků zásob⁴⁶ nebo ztrátu nad stanovenou normu. Tabulka . 3 zachycuje postupy zaúčtování zjištěných inventarizačních rozdílů.

⁴⁶ Jedná se o technologické a technické ztráty vzniklé například rozprachem, vyschnutím nebo odpařením. Normy těchto připravených úbytků zásob pro příslušné období stanovuje účetní jednotka vnitřním předpisem.

Tab. 3 Postup účtování rozdílů zjištěných při inventarizaci

Text	MD	D
Dlouhodobý nehmotný majetek - manko	901	013
Dlouhodobý hmotný majetek - manko	901	022
Dlouhodobý nehmotný majetek - přebytek	013	901
Dlouhodobý hmotný majetek - přebytek	022	901
Zásoby (účtované způsoby A) manko do normy	410	112
Zásoby (účtované způsoby A) manko nad normu	460	112
Zásoby (účtované způsoby A) přebytek	112	201
Zásoby (účtované způsoby B) manko do normy	410	112
Zásoby (účtované způsoby B) manko nad normu	460	112
Zásoby (účtované způsoby B) přebytek	112	201
Schodek v pokladnici - předepis viníkov	335	261
Přebytek v pokladnici	261	205

Zdroj: SVOBODOVÁ, J. a kol. *Účtová osnovy, české účetní standardy*.
1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009.

Legenda: 013-Software 261-Pokladna
022-Samostatné movité věci 335-Pohledávky za zaměstnanci
112-Materiál na sklad 410-Materiální náklady
201-Financování výdaj OSS 460-Manka a škody
205-Vyúčtování rozpočtových příjmů 901-Fond dlouhodobého majetku

Z tabulky je patrné, že veškerá manka zjištěná inventarizací byla vždy účtována na stranu dluhu jako úbytek příslušných účtů a přebytky byly naopak účtovány jako přírůstek příslušných účtů. V případě zaviněného manka nebo manka nad stanovenou normu bylo manko přeepsáno viníkovi (hmotné odpovědné osobě) k úhradě.

ÚS . 512 Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

Standard účetním jednotkám stanovoval základní postupy účtování při pořízení a nakládání s dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek organizační složky oceňují pořízovací cenou a vzhledem k tomu, že organizační složky svůj majetek neodepisují, je v této ceně veden až do jeho vyřazení. Tabulky . 4 a 5 znázorňují postupy účtování nejčastějších operací s majetkem.

Tab. 4 Postupy účtování nehmotného majetku

Text	MD	D
Dlouhodobý nehmotný majetek		
P edpis faktury za nákup DNM	041	321
Úhrada faktury za nákup DNM	321	223
Tvorba zdroj k profinancovanému DNM	201	901
Za azení DNM do užívání	013	041
Drobný dlouhodobý nehmotný majetek		
P edpis faktury za nákup DDNM	410	321
Úhrada faktury za nákup DDNM	321	223
Za azení DDNM do užívání	018	901
Bezúplatn p evedený DNM a DDNM	01x	901
Vy azení DNM a DDNM	901	01x
Drobný nehmotný majetek		
P edpis faktury za nákup DrNM	410	321
Úhrada faktury za nákup DrNM	321	223
Za azení DrNM do užívání	986	999
Bezúplatn p evedený DrNM	986	999
Vy azení DrNM	999	986

Zdroj: Vlastní zpracování dle českého účetního standardu č. 512.

Legenda: 01x-DNM a DDNM 321-Dodavatelé
013-Software 410-Materiální náklady
018-DDNM 901-Fond dlouhodobého majetku
041-Nedokončený DNM 986-Podrozvahová evidence DrNM
201-Financování výdaj OSS 999-Vyrovnávací účet k podrozv. účtům
223-Výdajový účet

DNM-dlouhodobý nehmotný majetek v ocenění vyšším než 70 tisíc K
DDNM-drobný dlouhodobý nehmotný majetek v ocenění vyšším než 7 tisíc a nižším než 70 tisíc K
DrNM-drobný nehmotný majetek v ocenění nižším než 7 tisíc K

Tab. 5 Postupy účtování hmotného majetku

Text	MD	D
Dlouhodobý hmotný majetek		
P edpis faktury za nákup DHM	042	321
Úhrada faktury za nákup DHM	321	223
Tvorba zdroj k profinancovanému DHM	201	901
Za azení DHM do užívání	02x	042
Drobný dlouhodobý hmotný majetek		
P edpis faktury za nákup DDHM	410	321
Úhrada faktury za nákup DDHM	321	223
Za azení DDHM do užívání	028	901
Bezúplatn p evedený DHM a DDHM	02x	901
Vy azení DHM a DDHM	901	02x
Drobný hmotný majetek		
P edpis faktury za nákup DrHM	410	321
Úhrada faktury za nákup DrHM	321	223
Za azení DrHM do užívání	985	999
Bezúplatn p evedený DrHM	985	999
Vy azení DrHM	999	985

Zdroj: Vlastní zpracování dle českého účetního standardu č. 512.

Legenda: 02x-DHM 321-Dodavatelé
028-DDHM 410-Materiální náklady
042-Nedokončený DHM 901-Fond dlouhodobého majetku
201-Financování výdaj OSS 985-Podrozvahová evidence DrHM
223-Výdajový účet 999-Vyrovňovací účet k podrozv. účtům

DDHM-drobný dlouhodobý hmotný majetek v ocenění vyšším než 3 tisíc a nižším než 40 tisíc Kč

DHM-dlouhodobý hmotný majetek v ocenění vyšším než 40 tisíc Kč

DrHM-drobný nehmotný majetek v ocenění nižším než 3 tisíce Kč

Všechny majetkové účty patří mezi aktivní účty, z toho plyne i účtování veškerých přírůstků na stranu má dáti. Podrozvahová evidence – účty 985 a 986 sloužila k účtování dlouhodobého hmotného majetku v pořizovací ceně nižší než 3 tisíce Kč a nehmotného majetku v pořizovací ceně nižší než 7 tisíc Kč.

ÚS .514 Zásoby

Standard v novaný zásobám stanovoval ú etním jednotkám postupy ú tování o zásobách. Ú etní jednotky mohou p i ú tování o zásobách použít bu zp sob A nebo zp sob B. P i použití zp sobu A ú etní jednotka ú tovala o každé vystavené p íjemce nebo výdejce materiálu. V p ípad použití zp sobu B ú etní jednotka b hem roku vystavovala p íjemky a výdejky, do ú etnictví však stav zásob ú tovala až na základ provedené inventarizace k 31. 12.

Zásoby stejného druhu lze na sklad vést v ocen ní cenou zjišt nou váženým aritmetickým pr m rem z po izovacích cen nebo zp sobem, kdy první cena pro ocen ní p ír stku zásob se použije jako první cena pro ocen ní úbytku zásob. Následující dv tabulky . 6 a 7 zahrnují ú etní p ípady, které mohly nastat p i ú tování o zásobách.

Tab. 6 Postupy ú tování zásob – zp sob A

Text	MD	D
P edpis faktury za nákup materiálu	111	321
Úhrada faktury za nákup materiálu	321	223
P íjemka materiálu na sklad	112	111
Výdejka materiálu ze skladu	410	112
Nevyfakturované dodávky k rozvahovému dni	111	389
Nedodaný materiál k rozvahovému dni	119	111

Zdroj: Vlastní zpracování dle eského ú etního standardu 514.

Legenda: 111-Po ízení materiálu 321-Dodavatelé
112-Materiál na sklad 389-Dohadné ú ty pasivní
119-Materiál na cest 410-Materiální náklady
223-Výdajový ú et

Jak je z tabulky patrné, organiza ní složky p i po izování zásob používaly ú et *111-Po ízení materiálu*. Ú etní p ípad *nevyfakturované dodávky k rozvahovému dni* p edstavuje situaci, kdy má organiza ní složka p íjatý materiál na sklad , ale k rozvahovému dni neobdrží fakturu. Ú etní p ípad *nedodaný materiál k rozvahovému dni* p edstavuje opa nou situaci – organiza ní složka k rozvahovému dni obdržela fakturu nikoliv materiál.

Tab. 7 Postupy účtování zásob – způsob B

Text	MD	D
Předpis faktury za nákup materiálu	410	321
Úhrada faktury za nákup materiálu	321	223
Stav materiálu dle inventarizace k 31. 12.	112	410
Účtování materiálu k 1. 1.	410	112

Zdroj: Vlastní zpracování dle českého účetního standardu č. 514.

Legenda: 112-Materiál na sklad 321-Dodavatelé
223-Výdajový účet 410-Materiální náklady

Z tabulky č. 6 je patrný rozdíl v postupu účtování o zásobách způsobem A a způsobem B. Při použití způsobu B organizační složka po ízení materiálu proúčtovala přímo do nákladů. Z statek zásob k rozvahovému dni organizační složka účtovala na základě inventarizace zápisem *112-Materiál na sklad* na stranu MD a snížení *materiálních nákladů účet 410* na stranu D. V případě, kdy účetní software neumožňuje u nákladových účtů použití strany dal, provede organizační složka zápis na stranu MD se znaménkem „-“.

ÚS .516 Zúčtovací vztahy

Standard č. 516 se týkal účtové třídy 3 - Zúčtovací vztahy. Zúčtovací vztahy představují široké spektrum účetních případů a následující tabulka č. 8 zachycuje nejčastěji používané případy týkající se zúčtování se zaměstnanci, pohledávek z obchodních vztahů a krátkodobých závazků z obchodních vztahů.

Tab. 8 Postupy útování zútovacích vztah

Text	MD	D
P edpis hrubých mezd	4xx	331
P edpis SZ a ZP za zam stnance	331	336
P edpis SZ a ZP za organizaci	4xx	336
P edpis dan z p íjm ze závislé innosti	331	342
Úhrada isté mzdy zam stnanc m	331	223
Odvod SZ a ZP za zam stnance i organizaci	336	223
Odvod dan z p íjmu	342	223
P edpis pohledávky za zam stnancem	335	205
Úhrada pohledávky zam stnancem	235	335
Vystavená faktura	311	205
Úhrada vystavené faktury	235	311
P edpis zálohové faktury	314	321
Úhrada faktury	321	223
Vyú tování zálohy	4xx	314
P edpis pohledávky v i jinému subjektu	315	205
Úhrada pohledávky	235	315
Vystavení faktury	311	205
Úhrada faktury	235	311

Zdroj: Vlastní zpracování dle eského ú etního standardu . 516.

Legenda: 205-Vyú tování rozpo tovných p íjm 321-Dodavatelé
223-Výdajový ú et 331-Zam stnanci
235-P íjmový ú et 335-Pohledávky za zam stnanci
311-Odb ratelé 336-Zú tování s institucemi SZ a ZP
314-Poskytnuté provozní zálohy 342-Ostatní p ímé dan
315-Pohledávky za rozpo tové p íjmy 4xx-Nákladový ú et

Zútovací vztahy se v první ad týkají zútování se zam stnanci, celý postup útování se zde skládá ze dvou ástí, první ást p edstavuje zaútování p edpis (první ty i ú etní operace v tabulce). P edpisy se vždy útují do m síce, za který náleží mzdy. Další t i ú etní operace v tabulce probíhají v den výplaty mzdy a p edstavují výdaj z b žného útu, na má dáti jsou úty 3. t ídy. Po zaútování t chto ú etních operací musí mít úty 3. t ídy nulový z statek. Další ú etní operace v tabulce se týkají použití út 321-Dodavatelé, 311-Odb ratelé, 314-Zálohy, které používáme p i útování vystavených nebo došlých faktur.

ÚS .517 Vztahy ke státnímu rozpo tu, k rozpo tu územních samosprávných celk , k rozpo tu organiza ních složek státu a rozpo tové a ostatní finan ní ú ty

Cílem standardu . 517 bylo stanovit základní postupy ú tování vztah ke státnímu rozpo tu. Vztahy ke státnímu rozpo tu jsou specifickou oblastí pouze pro tento typ organizací, a to z d vodu jejich financování prost ednictvím státního rozpo tu. Základní operace, které mohly p í ú tování organiza ních složek nastat, zachycuje tabulka . 9.

Tab. 9 Postupy ú tování vztah ke státnímu rozpo tu

Text	MD	D
Otev ení limitu	221	201
erpání p íd lených prost edk	4xx	223
P edpis rozpo tové p íjm - pohledávka	315	205
P íjem ástky na p íjmový ú et	235	315
Výb r hotovosti z ú tu - dotace pokladny	262	223
P íjem hotovosti do pokladny	261	262

Zdroj: Vlastní zpracování dle eského ú etního standardu . 517.

Legenda: 201-Financování výdaj org. složek 261-Pokladna
205-Vyú tování rozpo tové p íjm 262-Peníze na cest
221-Limity výdaj 315-Pohledávky za rozpo tové p íjmy
223-Výdajový ú et 4xx-Nákladový ú et
235-P íjmový ú et

Organiza ní složky jsou v oblasti financování ízeny jednak rozpo tem a poté limity, pomocí kterých jim jsou postupn uvol ovány prost edky rozpo tu. P íd lení limitu bylo t eba zachytit v ú etnictví, a to zápisem ástky limitu na MD ú tu 221 a souvztažn na D ú tu 201. Ve vztahu ke státnímu rozpo tu bylo pot eba zachytit i veškeré p edepsané p íjmy (pohledávky). P edpis p íjm provád ly organiza ní složky zápisem na MD ú tu 315 a souvztažn na D ú tu 205. Organiza ní složky tedy neú tovaly p íjmy do výnos (jako je tomu v podnikatelské sf ée), ale jako vyú tování p íjm se státním rozpo tem. Standard dále ešil postupy ú tování na bankovních ú tech a pohyby pen žních prost edk v pokladn .

ÚS .518 Náklady organizačních složek státu, státních fondů a územních samosprávných celků

Standard . 518 stanovoval organizačním složkám, které nevykonávaly hospodářskouinnost, postupy účtování nákladů. Náklady v organizačních složkách státu vyjadřují konečnou spotřebu peněžních prostředků vynaloženou nainnost organizace ve sledovaném období. Tabulka . 10 zachycuje některé z nákladů, o kterých organizační složky účtovaly.

Tab. 10 Postupy účtování nákladů

Text	MD	D
P edpis faktury za materiál nebo opravu	410	321
P edpis faktury za úklid	420	321
P edpis mzdových nákladů	440	331
Proplacení cestovního příkazu z pokladny	430	261
Manko ve skladu zásob	460	112
Výplata dávek sociálního zabezpečení	450	223
Úhrada úroků	471	223
Úhrada penále	472	223
Zaúčtování kursových ztrát ze zahraniční cesty	473	261
Úhrada poplatku bance za výběr hotovosti	474	261

Zdroj: Vlastní zpracování dle českého účetního standardu . 518.

Legenda:

112-Materiál na sklad	440-Mzdové a ostatní náklady
223-Výdajový účet	450-Dávky sociálního zabezpečení
261-Pokladna	460-Manka a škody
321-Dodavatelé	471-Úroky
331-Zaměstnanci	472-Penále a poplatky
410-Materiální náklady	473-Kursové ztráty
420-Služby a náklady nevýr. povahy	474-Finanční náklady
430-Cestovné	

Nákladové účty představují skupinu účtů, u kterých se účtuje výlučně na stranu MD. V případě potřeby snížit nákladový účet je proveden zápis na stranu MD se znaménkem „-“. Některé účetní programy však již dnes umožňují účtování i na stranu da, v tom případě snížení nákladůžeme zaúčtovat na stranu D příslušného nákladového účtu.

ÚS .521 Fondy

Standard pro účetní jednotky stanovoval základní postupy účtování fondů. Organizační složky, nevykonávající hospodářskou činnost, používaly tyto fondy – fond dlouhodobého majetku, fond oběžných aktiv, fond kulturních a sociálních potřeb a fond rezervní. Účetní operace, které na tyto účty byly účtovány, jsou zachyceny v tabulce . 11.

Tab. 11 Postupy účtování fondů

Text	MD	D
Zařízení dlouhodobého majetku do užívání	0xx	901
Bezúplatné převzetí dlouhodobého majetku	0xx	901
Bezúplatné převzaté zásoby	112	902
Útování nároku na příspěvek FKSP	346	912
Příjem finančních prostředků na účet FKSP	243	346
Použití prostředků FKSP	912	243
Příjem částky mezd za prosinec koncem roku	245	918
Výplata prosincových mezd	918	245
Příjem prostředků do RF	225	914
Použití prostředků RF - převod na příjmový účet	914	225
Příjem prostředků RF na příjmový účet	235	205

Zdroj: Vlastní zpracování dle českého účetního standardu . 521.

Legenda: 0xx-Dlouhodobý majetek 346-Nároky na dotace a ost. útování se SR
112-Materiál na sklad 901-Fond dlouhodobého majetku
205-Vyúčtování rozpočtových příjmů 902-Fond oběžných aktiv
225-Účet rezervního fondu 912-Fond kulturních a sociálních potřeb
235-Příjmový účet 914-Rezervní fond
243-Účet FKSP 918-Jiné finanční fondy
245-Ostatní běžné účty

FKSP-fond kulturních a sociálních potřeb
RF-rezervní fond

Veškeré fondy tvoří stranu pasiv rozvahy, z toho také plyne jejich účtování. Přírůstky fondů jsou účtovány na stranu D příslušných účtů a úbytky na stranu MD. Fond dlouhodobého majetku (901) byl tvořen veškerým pořízeným dlouhodobým majetkem a jeho zůstatek byl roven zůstatku účtové skupiny 0-Dlouhodobý majetek. Fond oběžných aktiv (902) byl používán při bezúplatném převzetí zásob. V rámci roční uzávěrky byl dále tvořen poskytnutými zálohami, pohledávkami za zaměstnanci, zásobami a ceninami.

Fond kulturních a sociálních potřeb (912) organizační složky tvořily ve výši 2 % ročního objemu nákladů užívaných na platy. Fond je určen k zabezpečování kulturních, sociálních a dalších potřeb zaměstnanců.⁴⁷ Zdrojem rezervního fondu (914) byly prostředky poskytnuté ze zahraničí, peněžní dary, odvody neoprávněně použitých peněžních prostředků a příjmy z prodeje majetku, který organizační složka nabyла darem nebo dárčím. Prostředky rezervního fondu lze použít v souladu s účelem, na který byly poskytnuty.

⁴⁷ Blíže viz vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, v platném znění.

4 Ú etnictví státu

Ú etnictví bylo od roku 1992 dvoustupňové, a to zákon o ú etnictví, který byl, pro jednotlivé typy organizací, upraven opatřeními ministerstva financí, jehož součástí byla ú tová osnova a postupy ú tování. Od roku 2002 je ú etní systém založen na třístupňové hierarchii, a to zákon o ú etnictví, prováděcí vyhláška a české ú etní standardy. Ú etnictví organizačních složek státu a ostatních organizací tohoto typu bylo zaměřeno spíše na rozpočet a rozpočtovou skladbu, která byla pravidelně upravována, než na úpravu ú etních postupů a metod.

Zásadní změnou prošlo „veřejné ú etnictví“ až k 1. 1. 2010. K tomuto datu byl zaveden centrální ú etní systém nebo-li jednotné ú etnictví státu (dále jen ú etnictví státu). Ú etnictví státu je součástí již započatého Integrovaného informačního systému státní pokladny (dále jen státní pokladna). Cílem státní pokladny je efektivní a transparentní řízení státních financí. Státní pokladna se vedle ú etnictví státu skládá z rozpočtového informačního systému, řízení státního dluhu a platebního styku.

V současné době je již v provozu systém řízení státního dluhu a systém platebního styku. Systém platebního styku zahrnuje oblast bankovních operací. Základem systému platebního styku je bankovní systém ABO, který poskytuje organizačním složkám platební služby. V podstatě jde o elektronické bankovníctví, prostřednictvím kterého organizační složky realizují své platby a přijímají výpisy z účtů. Systém ABO dále poskytuje ministerstvu financí denní informace o účtech spadajících do státní pokladny a informace o všech pohybech na těchto účtech. Systém řízení státního dluhu (SD) umožňuje ministerstvu financí řídit finanční aktiva a státní dluh tak, aby bylo zabezpečeno efektivní financování státu.

Systém ú etnictví státu, který byl spuštěn k 1. 1. 2010, slouží ke shromažďování údajů pro sestavování ú etních výkazů za Českou republiku. Systém umožňuje shromažďování i dalších dat, která budou využitelná například pro statistické účely.

Poslední složkou státní pokladny bude rozpočtový informační systém (RIS), který by měl být zaveden 1. 1. 2011. Hlavní funkcí rozpočtového informačního systému bude příprava, sestavení a realizace státního rozpočtu i rozpočtů organizačních složek. Velmi důležitou funkcí RISu bude též poskytování průběžných informací o zrealizovaných platbách (příjmy a výdaje) organizačních složek na všech jejich úrovních.

4.1 Důvody vzniku ústřednictví státu

Centrální ústřední systém má zprůměrnit a zlepšit hospodaření České republiky, zároveň má zajistit dostatek informací pro nakládání s penězi. Ústřednictví státu umožní vytvořit konsolidované ústřední uzavírky státu. Systém má využívat podobné ústřední metody jako podnikatelé.

Při projednávání novely zákona o ústřednictví umožňující vznik ústřednictví státu její význam shrnul Miroslav Kalousek (v té době ministr financí) do následujícího porovnání [4]: „*Pokud podnikatel i vlastník jakékoliv společnosti nutně potřebuje pro řízení a vykazování v okolí a vykazování své vlastní důvěryhodnosti vést ústřednictví, které v rámci pravidel zobrazuje jeho činnosti, pak o to víc by tak měla činit ve veřejné správě. V roce 1990 ani ve veřejné, ani v podnikové sféře neexistoval systém ústřednictví, který by v rámci pravidel zobrazoval skutečné hospodaření jednotlivých jednotek. Za tu dobu privátní sféra učinila všechny potřebné kroky a splňuje veškeré mezinárodní standardy. Kdyby tomu tak nebylo, tak by samozřejmě ani nebyla konkurenceschopná. Ve veřejné sféře se v zásadě nestalo nic. Nechtíme. Neznáme v rámci pravidel obraz hospodaření organizačních složek státu. Neznáme v rámci pravidel obraz hospodaření státních podniků a akciových společností s majetkovou účastí státu. Nemáme-li tuto informaci, logicky se nabízí otázka, jak dobře můžeme tyto procesy řídit.*“

[4] FINANČNÍ MANAGEMENT. IHNED.CZ, *Stát bude ústřední, chce poskytovat důvěryhodnost* [online]. 2005, [cit. 2005-05-22]. Dostupný z WWW: <<http://ekonomika.ihned.cz/c1-24833500>>.

Souasný stav řízení státních financí je poznamenán absencí v asných a kvalitních úetních dat, státní finance jsou řízeny zejména na základ údaj z neúetních, neprovázaných a nekomplexních evidencí. Tento stav je výsledkem roztráštěné tvorby jednotlivých informačních systémů ve státní správě. Zároveň evidence a kontrola nakládání s veřejnými prostředky podléhaly a stále podléhají zejména potřebám státního rozpočtu, tj. jsou formalizovány na principu pokladním a neakruálním. V účetnictví organizačních složek jsou v rámci kalendářního roku zachyceny veškeré peněžní operace, které byly v rámci daného roku realizovány, stejně tak náklady jsou účtovány k okamžiku realizace platby, což odpovídá pokladnímu principu. Akruální princip naopak vyžaduje zaúčtování nákladů do období, kterého se týkají, bez ohledu na to zda v daném období proběhne platba.

Zavedení účetnictví státu na akruálním principu účtování je nezbytnou podmínkou zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů České republiky, a to jak v rámci Evropské unie, tak v rámci mezinárodním subjektů. Účetnictví státu bude sloužit k identifikaci, shromáždění a zobrazení informací o hospodářské situaci státu, včetně jeho hospodaření s veřejnými prostředky ve sledovaném období.

Konceptní rámec účetnictví státu

Účetnictví státu má sloužit pro zajištění v asných, úplných a pravdivých informací o hospodářské situaci státu. V rámci účetnictví státu se zajistí, aby stát byl schopen sestavit účetní výkazy České republiky. Předmět účetnictví státu a vybraných účetních jednotek se dále rozšíří o skutečnosti, které mohou na základ dalších vlivů znamenat zvýšení nebo snížení majetku státu, a to zejména vyšším stupněm zachycování podmíněných pohledávek a podmíněných závazků.⁴⁸ V rámci účetnictví státu se též zajistí sledování finančních prostředků nezbytných pro plnění povinností státu vyplývajících

⁴⁸ Blíže viz vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro které vybrané účetní jednotky, § 51 až § 54.

z jeho důchodové a sociální politiky. Významným předpokladem účinnosti etnictví se stane rozpočet, resp. provázání informací zachycovaných v účinnosti etnictví s informacemi ze systému státního rozpočtu. Efektivním tokem a shromažďováním informací bude mít stát možnost získávat odpovídající sumarizované údaje z účinnosti etnictví ve lhůtách nutných pro rozhodování o hospodaření, tzn. i mimo lhůty pro sestavení účinných závěrek.⁴⁹

Hlavní principy

Účinnosti státu je vytvořeno v analogii s účinností podnikatelských subjektů s přihlednutím ke specifickým státu. Minimálním předpokladem pro výstupy z účinnosti státu jsou informace, které jsou nezbytné pro řízení účinné jednotky, která je podnikatelem. V případech, ve kterých je obecnými právními předpisy podnikatelským subjektům dána možnost volby, bude preferováno v rámci účinnosti státu řešení direktivní. K hlavním principům účinnosti státu patří vytvoření podmínek pro efektivní zajištění relevantních informací o hospodářské situaci státu a odstranění roztržitosti jednotlivých evidencí a výkazů účinných jednotek propojených s veškerými rozpočty a majetkem státu. Účinnosti státu umožní sestavení účinných výkazů za českou republiku, čímž bude zvýšen počet informací poskytovaných za českou republiku. Důsledná elektronizace a digitalizace účinných záznamů má snížit administrativní náročnost vedení účinnosti.⁵⁰

Účinnosti státu

Základní pravidla vedení účinnosti státu jsou stanovena zákonem o účinnosti a podmínky jsou vymezeny prováděcími vyhláškami. Česká republika není prohlášena za účinnou jednotku, ale pouze konkrétní subjekt (Ministerstvo financí ČR) je pověřen zjišťováním účinných záznamů pro potřeby státu a k sestavení účinných výkazů za českou republiku. Poizování primárních účinných záznamů bude prováděno na úrovni vybraných účinných jednotek.⁵¹ Účinné záznamy vytvářené v souvislosti se sestavením účinných záznamů

⁴⁹ PLESNIVÝ, P.; PÍFFL, R.; BAUER, D. Vytvoření účinnosti státu. *Účinnosti nevýdělných organizací a obcí*. s. 2-8.

⁵⁰ PLESNIVÝ, P.; PÍFFL, R.; BAUER, D. Vytvoření účinnosti státu. *Účinnosti nevýdělných organizací a obcí*. s. 2-8.

⁵¹ Vybrané účinné jednotky definuje zákon č. 563/1991 Sb., o účinnosti, § 1.

za českou republiku (za použití metod konsolidace) budou vznikat na úrovni ministerstva financí. Od n kterých vybraných ú etních jednotek budou získávány ú etní záznamy přímo (nap . organiza ní složky státu), od ostatních (nap . územní samosprávné celky) budou vyžadovány pouze formalizované ú etní výkazy. Toto rozdělení vybraných ú etních jednotek vychází jednak z povahy těchto ú etních jednotek (nap . výkon samostatné i p enesené p sobnosti) a zároveň z pot eby získávání v asných informací pro operativní rozhodování na úrovni státu.⁵²

4.2 Chronologický postup zavedení ú etnictví státu

Zavedení centrálního ú etnictví státu se v nuje ministerstvo financí od roku 2006. V roce 2007 byla vládou projednána základní koncepce ú etnictví státu. Tímto krokem byla oficiálně zahájena ú etní reforma v oblasti veřejných financí. Pro vytvoření ú etnictví státu je nezbytné vytvořit soubor podmínek (legislativních, technických, personálních, apod.) tak, aby bylo možno zajistit relevantní informace o hospodářské (majetkové) a finanční situaci státu pro všechny uživatele těchto informací, a to v odpovídajícím formátu (výkazech).

Dne 1. ledna 2009 vstoupil v účinnost zákon č. 304/2008 Sb., kterým došlo ke změně zákona č. 563/1991Sb., o ú etnictví. Touto změnou byl nastaven právní rámec pro vznik ú etnictví státu s účinností k 1. 1. 2010. Zákon 304/2008 Sb. (dále jen zákon) mimo jiné stanovuje, kdo je vybranou ú etní jednotkou – jsou jimi organiza ní složky státu, státní fondy, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. Vybraným ú etním jednotkám zákon stanoví povinnost uvádět v příloze ú etní závěrky též informace o stavu útě v knize podrozvahových útě, dále zákon zužuje okruh ú etních

⁵² PLESNIVÝ, P.; PÍFFL, R.; BAUER, D. Vytvoření ú etnictví státu. *Ú etnictví nevýdělných organizací a obcí*. s. 2-8.

jednotek, které mohou vést ú etnictví ve zjednodušeném rozsahu – nadále to zákon umožňuje pouze p ísp vkovým organizacím. Vybraným ú etním jednotkám též zákon stanovuje povinnost sestavovat p ehled o pen žních tocích a o zm nách vlastního kapitálu. Vybrané ú etní jednotky musí vždy postupovat podle standard .

Vyhláška . 410/2009 Sb. (nahrazující vyhlášku . 505/2002 Sb.) provád ící zákon o ú etnictví nastavuje základní postupy ú tování organiza ních složek v souvislosti se zavedením ú etnictví státu. Zárove tato vyhláška organiza ním složkám stanovuje závaznou podobu výkaz , které budou sestavovat, dále vyhláška definuje a obsahov vymezuje nápl ň kterých položek jednotlivých výkaz .. Provád cí vyhláška byla schválena 11. listopadu 2009.

Nezbytnou podmínkou pro spušt ní ú etnictví státu k 1. 1. 2010 je vyhláška . 383/2009 Sb. (technická vyhláška). Tato vyhláška stanovuje pravidla pro formát, strukturu a zabezpe ení ú etních výkaz v technické form , dále vyhláška organiza ním složkám stanovuje rozsah a etnost p edávání ú etních záznam . Ke schválení technické vyhlášky došlo 27. íjna 2009.

Regula ní rámec eského ú etnictví je založen na t ístup ovém systému úpravy – zákon, vyhláška, eské ú etní standardy, a proto organiza ní složky k správnému ú tování pot ebují ješt eské ú etní standardy. K 31. 12. 2009 byly pro nové období po ínající rokem 2010 k dispozici následující 4 ú etní standardy, ÚS . 701 - *Ú ty a zásady ú tování na ú tech*, ÚS 702 – *Otevírání a uzavírání ú etních knih*, ÚS . 703 – *Transfery* a ÚS . 704 – *Fondy ú etní jednotky*. Další ú etní standardy Ministerstvo financí R p edpokládá vydat až s ú inností od roku 2011.

Z výše popsaného je patrné, že i p esto, že byla ú etní reforma ve ejných financích zahájena již v roce 2006, ke schválení v tšiny klí ových dokument docházelo až koncem roku 2009, tedy t sn p ed datem jejich ú innosti.

Z obrázku je patrné, že rozvaha organizačních složek má stejnou formální podobu jako rozvaha sestavovaná v podnikatelské sféře. Hodnoty aktiv rozvahy tvoří tři sloupce, z nichž první sloupec uvádí informace o stavu aktiva k okamžiku sestavení rozvahy, druhý sloupec slouží pro uvedení informací o výši oprávek a opravných položek dané položky, třetí sloupec pak představuje stav dané položky aktiv upravené o opravné položky ve druhém sloupci. Poslední sloupec aktiv uvádí stav daného aktiva k rozvahovému dni předchozího období. Hodnoty pasiva jsou v rozvaze uváděna ve dvou sloupcích, kdy první sloupec zachycuje stav položky pasiv k rozvahovému dni a druhý sloupec poskytuje informace o stavu položky pasiv k rozvahovému dni předchozího období.

Výkaz zisku a ztráty

Organizační složky budou nově sestavovat i výkaz zisku a ztráty. Vyhláškou č. 410/2009 Sb. stanovenou formální podobu výkazu zisku a ztráty zachycuje obrázek č. 11.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

sestavený k.....

			1	2	3	4
íslo položky	Název položky	Syntetický účet	B ĚZNÉ OBDOBÍ		MINULÉ OBDOBÍ	
			Hlavníinnost	Hospodáskáinnost	Hlavníinnost	Hospodáskáinnost
A	NÁKLADY CELKEM					
I.	Náklady z ínnosti					
II.	Finan ní náklady					
III.	Výnosy na nezpochybnitelné nároky na prost edky státního rozpo tu					
IV.	Náklady ze sdílených daní					

			1	2	3	4
íslo položky	Název položky	Syntetický účet	B ĚZNÉ OBDOBÍ		MINULÉ OBDOBÍ	
			Hlavníinnost	Hospodáskáinnost	Hlavníinnost	Hospodáskáinnost
B	VÝNOSY CELKEM					
I.	Výnosy z ínnosti					
II.	Finan ní výnosy					
III.	Výnosy z daní a poplatk					
IV.	Výnosy na nezpochybnitelné nároky na prost edky státního rozpo tu					
V.	Výnosy ze sdílených daní					
VI.	VÝSLEDEK HOSPODA ENÍ					

Obr. 11 Výkaz zisku a ztráty

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky . 410/2009 Sb.

Ve výkazu zisku a ztráty organiza ní složky vykazují kone né z statky syntetických ú t náklad a výnos a výsledek hospoda ní za ú etní jednotku k rozvahovému dni. Náklady a výnosy organiza ní složky vykazují za b žné a minulé období, a to zvláš za hlavní innost (innost, pro kterou byla ú etní jednotka z ízena) a zvláš za hospodá skou innost (p ípadná vedlejší, dopl ková nebo podnikatelská innost, kterou organiza ní jednotka vykonává se souhlasem z izovatele). Náklady celkem jsou len ny na náklady z innosti, finan ní náklady, náklady na nezpochybnitelné nároky na prost edky státního rozpo tu a náklady ze sdílených daní. Do ásti náklady z innosti pat í nap . spot eba materiálu, spot eba energií, cestovné, opravy a udržování, mzdové náklady a ostatní služby. ást finan ních náklad je tvo ena úroky, kursovými ztrátami a náklady z p ecen ní reálnou hodnotou. Obdobn jako ást náklad jsou len ny i výnosy. Výnosy celkem jsou tvo eny výnosy z innosti, finan ními výnosy, výnosy z daní a poplatk , výnosy z nezpochybnitelných nárok na prost edky státního rozpo tu a výnosy ze sdílených daní. Nápl jednotlivých položek výnos je analogická s položkami náklad a stanovuje ji vyhláška . 410/2009 Sb. v paragrafech 33 až 42. Hospodá ský výsledek je pak tvo en rozdílem mezi výnosy a náklady.

P ehled o pen žních tocích

P ehled o pen žních tocích je také pro organiza ní složky novým výkazem, který zatím sestavovaly pouze organizace v podnikatelské sfé e. P ehled o pen žních tocích podává informace o p ír stcích a úbytcích pen žních prost edk za ú etní období. Formu výkazu zachycuje následující obrázek . 12.

P EHLED O PEN ŽNÍCH TOCÍCH

sestavený k.....

íslo položky	Název položky	Ú etní období
P	Stav pen žních prost edk k 1. lednu	
A	Pen žní toky z provozní innosti	
B	Pen žní toky z dlouhodobých aktiv	
C	Pen ňží toky z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazk a dlouhodobých pohledávek	
F	Celková zm na stavu pen žních prost edk	
R	Stav pen žních prost edk k okamžiku sestavení ú etní záv rky	

Obr. 12 P ehled o pen žních tocích

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky . 410/2009 Sb.

P ehled o pen žních tocích je tvo en ze t í ástí. První z nich, pen žní toky z provozní innosti, zahrnuje výsledek hospoda ení, úpravy o nepen žní operace (dle povahy se znaménkem +/-), a pen žní toky ze zm ny ob žných aktiv a krátkodobých závazk . Druhou položkou výkazu jsou pen žní toky z dlouhodobých aktiv, které obsahují výdaje na po ízení dlouhodobých aktiv a p íjmy z prodeje dlouhodobých aktiv. Poslední ást p edstavují pen žní toky z vlastního kapitálu, dlouhodobých závazk a dlouhodobých pohledávek, které zahrnují pen žní toky vyplývající ze zm ny vlastního kapitálu, zm ny stavu dlouhodobých závazk a zm ny stavu dlouhodobých pohledávek. Nápl jednotlivých položek p ehledu o pen žních tocích stanovuje vyhláška . 410/2009 Sb. v paragrafu 43.

P ehled o zm nách vlastního kapitálu

Posledním novým výkazem pro organiza ní složky je p ehled o zm nách vlastního kapitálu, který je rozpisem položky „Vlastní kapitál“ v rozvaze a podává informaci o uspo ádání položek, které vyjad ují jejich zm nu za ú etní období. Formální podobu výkazu p edstavuje následující obrázek . 13.

P EHLED O ZM NÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU					
sestavený k....					
íslo položky	Název položky	1 Minulé období	2 Zvýšení stavu	3 Snížení stavu	4 B žné období
C	Vlastní kapitál				
	Jm ní ú etní jednotky				
	Fondy ú etní jednotky				
	Výsledek hospoda ení				

Obr. 13 P ehled o zm nách vlastního kapitálu

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky . 410/2009 Sb.

Výkaz tvo í ty i sloupce ke každé položce vlastního kapitálu. První sloupec p ehledu o zm nách vlastního kapitálu uvádí informace o stavu položky k rozvahovému dni minulého období. Druhý sloupec zachycuje s kladným znaménkem zvýšení stavu položky, t etí sloupec se znaménkem mínus zachycuje snížení stavu položky vlastního kapitálu. Poslední sloupec výkazu uvádí stav položky k rozvahovému dni. Obsah jednotlivých položek p ehledu o zm nách vlastního kapitálu ur uje vyhláška . 410/2009 Sb. v paragrafu 44. Výkaz tak podává p ehled o pohybu vlastního kapitálu b hem daného ú etního období.

4.3.2 Změny v ú etnictví

Změny v ú etnictví v souvislosti se vznikem ú etnictví státu se v první řadě týkají změn ú tové osnovy. Převodový m stek mezi ú tovou osnovou roku 2009 a ú tovou osnovou pro rok 2010 tvoří přílohu A této práce. Změny se netýkají pouze ú tové osnovy, ale dochází i k zásadním změnám v ú etních postupech. Následující část práce uvádí příklady, na kterých změny v ú tování. Tyto příklady jsou aplikovány na konkrétní organizační složku, kterou je ú ad práce.

Poskytnutí transferu⁵³

Transfery ú ad práce poskytuje na základě doložených skutečností. Tento transfer je nenávratný a organizace ho nijak nevyužívá, pouze v případě nesplnění podmínek, za kterých byl transfer poskytnut, je povinna vrátit celou částku transferu případně jeho poměrnou část. Postup ú tování transferu představuje tabulka č. 12.

Tab. 12 Ú tování transferu

	Ú tování do 31. 12. 2009	Ú tování od 1. 1. 2010
P edpis závazku		571/378
Poskytnutí příspěvku	204/223	378/223
Vratka transferu v roce poskytnutí		
p edpis		315/571
úhrada	223/204	223/315
Vratka transferu v jiném roce než je rok poskytnutí		
p edpis	315/205	315/649
úhrada	235/315	222/315

Zdroj: Vlastní zpracování dle: SVOBODOVÁ, J. a kol. Ú tová osnova, české ú etní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009 a SVOBODOVÁ, J. a kol. Ú tová osnova, české ú etní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010.

Legenda:

204-Poskytnuté transfery ostat. subjektům	222-Příjmový účet
205-Využívání rozpočtových příjmů	223-Výdajový účet
223-Výdajový účet	315-Jiné pohledávky
235-Příjmový účet	378-Ostatní krátkodobé závazky
315-Pohledávky za rozpočtové příjmy	571-Náklady na nároky na prostředky SR
	649-Ostatní výnosy z činnosti

⁵³ Transfer je poskytnutí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů.

Hlavní rozdíl v účtování spoívá v povinnosti účtovat p edpis závazku 571-Náklady na nároky na prost edky státního rozpo tu proti účtu 378-Ostatní krátkodobé závazky. P edpis je účován i v p ípad vrácení transferu v roce jeho poskytnutí. Další rozdíl p edstavuje účtování transfer jako náklad. Až dosud ú ady práce poskytnutí transferu účtovaly, jako vztah ke státnímu rozpo tu, proti účtu 204-Poskytnuté transfery ostatním subjekt m. Zm na nastává i p i zaúčtování p edpisu vratky transferu v jiném roce než je rok poskytnutí transferu. P edpis transferu je účován na účet pohledávek proti účtu 6 t ídy jako výnos. Zatím ú ady práce o výnosech neúčtovaly a pohledávky byly účtovány proti účtu 205-Využitování rozpo toových p íjm jako vztah ke státnímu rozpo tu.

V p ípad **transferu ze zahrani í** (výdaje spolufinancované z EU) eský účetní standard . 703 stanovuje povinnost účtovat již o podmíněném závazku, a to v okamžiku obdržení žádosti o poskytnutí transferu nikoliv až v okamžiku rozhodnutí o poskytnutí transferu, kdy fakticky skute n vzniká závazek.

Zaúčtování podmíněného závazku po obdržení žádosti o poskytnutí transferu, kdy rozhodnutí nebo dohoda o poskytnutí transferu má být uzav eno do konce běžného roku probíhá zápisem na MD účtu 999-Vyrovnávací účet k podrozvahovým účt m souvztažn se stranou D účtu 975-Krátkodobé podmíněné závazky ve vztahu k prost edk m EU. Zaúčtování podmíněného závazku po obdržení žádosti o poskytnutí transferu, kdy rozhodnutí nebo dohoda o poskytnutí transferu nebude uzav en do konce běžného roku se zaúčtuje následovn strana MD účtu 999-Vyrovnávací účet k podrozvahovým účt m souvztažn s útem 976-Dlouhodobé podmíněné závazky ve vztahu k prost edk m EU na stran D. Odúčtování podmíněného závazku v p ípad nevyhov ní žádosti nebo naopak po uzav ení rozhodnutí nebo dohody, tj. vyvedení podmíněného závazku z podrozvahových účt na účty rozvahové, probíhá následujícím zp sobem účet 975 resp. 976 na MD souvztažn s útem 999 na stran dal.

P ínos tohoto účtování je v poskytnutí p ehledu toho co „musí být zaplaceno,“ což je pro státní rozpo et informace velice d ležitá. ÚS . 703 zatím ur uje povinnost účtovat o podmíněných závazcích pouze u transfer financovaných nebo spolufinancovaných ze zahrani í. Cílem metody je však účtování o podmíněných závazcích u všech transfer .

V této souvislosti se zavádějícím jeví fakt, že má být o podmíněném závazku útoováno již v okamžiku obdržení žádosti. Tímto okamžikem k faktické „povinnosti“ výdaje nedochází. Z pohledu praxe úad práce by dležitější informací bylo zaútoování podmíněného závazku v okamžiku vydání rozhodnutí o poskytnutí transferu, a to z důvodu, že úad práce p i okamžiku obdržení žádosti nemusí znát přesnou výši transferu. Výše n kterých transfer je limitovaná nebo je výše transferu závislá na splnění dalších podmínek.

Poskytování dávek

Úad práce poskytují n kolik druh dávek (podpora v nezaměstnanosti, příspěvek na dítě, rodičovský příspěvek atd.). Tyto dávky úad práce poskytuje dle žádosti klienta bu přímo na účet klienta nebo složenkou prostřednictvím České pošty. Postupy útoování dávek poskytovaných na účet klienta zachycuje tabulka 13, tabulka 14 zobrazuje postupy útoování dávek poskytovaných prostřednictvím České pošty.

1. Poskytování dávek na účet klienta

Tab. 13 Útoování dávek poskytnutých na účet klienta

	Útoování do 31. 12. 2009	Útoování od 1. 1. 2010
Předpis závazku		523/323
Výplata dávky	450/223	323/223
Vratka dávky v roce poskytnutí		
předpis		315/523
úhrada	223/450	223/315
Vratka dávky v jiném roce než je rok poskytnutí		
předpis	315/205	315/649
úhrada	235/315	222/315

Zdroj: Vlastní zpracování dle: SVOBODOVÁ, J. a kol. Útoová osnova, České účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009 a SVOBODOVÁ, J. a kol. Útoová osnova, České účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010.

Legenda:

205-Vyútoování rozpočtových příjmů	222-Příjmový účet
223-Výdajový účet	223-Výdajový účet
235-Příjmový účet	315-Jiné pohledávky
315-Pohledávky za rozpočtové příjmy	323-Závazky z dávek sociálního zabezpečení
450-Dávky sociálního zabezpečení	523-Náklady z dávek sociálního zabezpečení
	649-Ostatní výnosy z činnosti

Zmna v útování dávek poskytovaných klient m na bankovní úet spoívá op t v útování p edpisu závazku zápisem 523-Náklady z dávek sociálního zabezpečení proti útu 323-Závazky z dávek sociálního zabezpečení. Zmna nastává i ve zpsobu útování vratek dávek poskytnutých v minulých letech ve prospch výnosového útu 649-Ostatní výnosy z innosti. Pínos útování závazku p i výplat dávek není v p ípad ú ad práce významný, nebo ob operace probíhají ve stejný den. Pínosný by tento fakt byl v p ípad zaútování p edpisu závazku do období kam nákladov náleží. Toto je však v p ípad ú ad práce t žko proveditelné vzhledem k termín m ú etní záv rky a lh tām pro p edložení doklad pot ebných pro schválení dané výplaty, které klient m stanovuje zákon o zaměstnanosti⁵⁴ a zákon o státní sociální podpo e.⁵⁵ Ú ad práce zkrátka do termínu ú etní záv rky není schopen stanovit výši dávek.

2. Poskytování dávek klient m prost ednictvím eské pošty

Na pání klienta poskytuje ú ad práce dávky složenkou. V tomto p ípad obdrží klient v termínu výplaty dávky do schránky složenku. Prost ednictvím této složenky si m že ástku dávky vyzvednout na kterékoliv pobo ce eské pošty. Složenky mají stanovenou platnost, po uplynutí platnosti složenek eská pošta vyhotoví seznam vyplacených složenek a vrátí ú adu práce ástku nevyplacených složenek.

⁵⁴ Zákon . 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, v platném zn ní.

⁵⁵ Zákon . 117/1995 Sb., o státní sociální podpo e, v platném zn ní.

Tab. 14 Ú tování dávek poskytnutých klient m složenkou

	Ú tování do 31. 12. 2009	Ú tování od 1. 1. 2010
Záloha eské pošt ve výši o ekávané platby obyvatelstvu		
p edpis		314/323
úhrada	450/223	323/223
poštovné	420/223	518/223
Zú tování ástky skute n vyplacených prost edk		
v b žném roce		523/314
Vratka nevyplacených dávek (nevyzvednuté složenky)		
	223/450	223/314
Zú tování zálohy nevyú tované poštou v b žném roce		388/314
Zú tování ástky skute n vyplacených prost edk		
v následujícím roce		523/388
Vrácení nevyplacených dávek (nevyzvednuté složenky)		
v následujícím roce	223/450	222/388

Zdroj: *Vlastní zpracování dle: SVOBODOVÁ, J. a kol. Ú tová osnova, eské ú etní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009 a SVOBODOVÁ, J. a kol. Ú tová osnova, eské ú etní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010.*

Legenda:

223-Výdajový ú et	222-P íjmový ú et
420-Služby a náklady nevýrobní povahy	223-Výdajový ú et
450-Dávky sociálního zabezpe ení	314-Krátkodobé poskytnuté zálohy
	323-Závazky z dávek sociálního zabezpe ení
	388-Dohadné ú ty aktivní
	518-Ostatní služby
	523-Náklady z dávek sociálního zabezpe ení

Ješt v tší zm nu p edstavuje ú tování dávek poskytovaných klient m prost ednictvím eské pošty. Až dosud ú ady práce o dávkách ú tovaly prostým zápisem *450-Dávky sociálního zabezpe ení* proti ú tu *223-Výdajový ú et*. Ú etnictví státu ú ad m práce stanovuje povinnost ú tovat nejen o p edpisu, ale zaú tovat ástku poskytnutou eské pošt na výplaty dávek jako zálohu a teprve na základ poštou p edloženého seznamu skute n vyplacených dávek zaú tovat ástku vyplacených složenek do náklad zápisem *523-Náklady z dávek sociálního zabezpe ení* proti ú tu *314-Krátkodobé zálohy*. Použití ú tu záloh p i výplat dávek prost ednictvím eské pošty podává v rn jší obraz ú etnictví, nebo se skute n jedná o zálohovou platbu, kterou eská pošta vyú tovává.

Při zaúčtování platby přímo do náklad dochází k mylnému navýšení nákladů za období, kdy dochází k platbě. Teoreticky může nastat situace, že si složenkou zaslané dávky nevyzvedne nikdo a celá částka se vrátí na účet úadu práce. Vzhledem k této, by teoretické, hypotéze se účtování prostřednictvím záloh jeví jako správnější.

Účtování o investicích

Pořízení investic představuje nákup hmotného majetku v pořizovací ceně vyšší než 40 tisíc Kč nebo nákup nehmotného majetku v pořizovací ceně vyšší než 60 tisíc Kč. Přehled účtování o investicích podává tabulka 15.

Tab. 15 Účtování investic

	Účtování do 31. 12. 2009	Účtování od 1. 1. 2010
Došlá faktura	042/321	042/321
Úhrada faktury	201/901 321/223	321/223
Zaizení majetku do užívání	02x/042	02x/042
Vyizení majetku pořízeného do 31. 12. 2009 (součást fondu dl. majetku „901“)	901/02x	403/02x
Vyizení majetku pořízeného po 1. 1. 2010		549/02x

Zdroj: Vlastní zpracování dle: SVOBODOVÁ, J. a kol. Účtová osnova, české účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009 a SVOBODOVÁ, J. a kol. Účtová osnova, české účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010.

Legenda:

02x-Dlouhodobý hmotný majetek	02x-Dlouhodobý hmotný majetek
042-Pořízení dl. hmotného majetku	042-Nedokončený dl. hmotný majetek
201-Financování výdaj OSS	223-Výdajový účet
223-Výdajový účet	321-Dodavatelé
321-Dodavatelé	403-Dotace na pořízení dl. majetku
901-Fond dlouhodobého majetku	549-Ostatní náklady z innosti

Hlavní změnou účtování investic v roce 2010 představuje vynechání zápisu *201-Financování výdaj organizačních složek státu* proti účtu *901-Fond dlouhodobého majetku*. Od roku 2010 organizační složky fond dlouhodobého majetku netvoří. Z statek účtu 901 je k 1. 1. 2010 převeden na účet *403-Dotace na pořízení dlouhodobého majetku*, proto dochází ke změně účtování při vyizení dlouhodobého majetku. Majetek, který tvořil fond dlouhodobého majetku, tj. majetek pořízený do 31. 12. 2009, je vyazován zápisem

403-Dotace na pořízení dlouhodobého majetku proti majetkovému útu (např. 02x-Dlouhodobý hmotný majetek). Majetek, který již fond dlouhodobého majetku netvoří, tj. majetek pořízený po 1. 1. 2010, je vyazován zápisem 549-Ostatní náklady z innosti proti majetkovému útu.

Útování o drobném dlouhodobém majetku

Drobný dlouhodobý majetek představuje hmotný majetek v pořizovací ceně nižší než 40 tisíc Kč a vyšší než 3 tisíce Kč a nehmotný majetek v pořizovací ceně nižší než 60 tisíc Kč a vyšší než 7 tisíc Kč. Přehled útování o drobném dlouhodobém majetku podává tabulka 16.

Tab. 16 Útování drobného dlouhodobého majetku

	Útování do 31. 12. 2009	Útování od 1. 1. 2010
Došlá faktura	410/321	501/321
Úhrada faktury	321/223	321/223
Zaizení majetku do užívání	028/901	028/088

Zdroj: Vlastní zpracování dle: SVOBODOVÁ, J. a kol. Útová osnova, český účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009 a SVOBODOVÁ, J. a kol. Útová osnova, český účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010.

Legenda:

028-Drobný dlouhodobý hmotný majetek	028-Drobný dlouhodobý hmotný majetek
223-Výdajový účet	088-Oprávkky k drobnému
321-Dodavatelé	dlouhodobému hmotnému majetku
410-Materiální náklady	223-Výdajový účet
901-Fond dlouhodobého majetku	321-Dodavatelé
	501-Spotřeba materiálu

Zmnu v útování drobného dlouhodobého majetku představuje skutečnost, že tento majetek již netvoří fond dlouhodobého majetku. Místo fondu dlouhodobého majetku jsou ve výši celkové částky drobného dlouhodobého majetku tvořeny oprávkky na účet 088-Oprávkky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku. V oblasti útování majetku, a již jde o investice nebo drobný hmotný majetek, citelně chybí český účetní standard.

Organizační složky se zatím při účtování mohou opírat o schémata účtování zveřejněná na internetových stránkách Ministerstva financí ČR nebo nedávno vydanou odbornou publikaci.⁵⁶ Tyto metodiky však nemají váhu českého účetního standardu.

Přes změny v účtování majetku, a jde o investice nebo drobný dlouhodobý majetek, zůstává nedořešen problém odpisů. I v roce 2010 organizační složky svůj majetek stále neodepisují.⁵⁷ Paradoxní situace nastává u drobného dlouhodobého majetku, jehož zařazení do užívání je v celé výši účtováno na účet 088-Oprávký k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku. Tato situace ještě více zkreslí hodnotu aktiv v rozvaze, kde bude hodnota aktiv snížena o celou hodnotu drobného hmotného majetku pořízeného v roce 2010, zatímco majetek pořízený před rokem 2010 (tudíž morálně i fyzicky opotřebovaný) bude v hodnotě aktiv figurovat stále v původní hodnotě. Zatím neřešenou otázkou zůstává, jak bude, z hlediska odpisů, s tímto majetkem naloženo v roce 2011, nebo u tohoto majetku dochází v roce 2010 vlastně ke 100 % odpisu. Věc pak zatím není řešena vyřazením drobného dlouhodobého majetku pořízeného v roce 2010. Je to sice málo pravděpodobné, ale může nastat situace, že bude potřebovat tento majetek v roce 2010 vyadit.

Účtování o pohledávkách

Zinnosti úřad práce vznikají nejčastěji pohledávky za klienty, a to z důvodu poplatku podpory v nezaměstnanosti nebo sociálních dávek. Postupy účtování pohledávek představuje tabulka 17.

⁵⁶ SVOBODOVA, J. a kol. *Účtová osnova, české účetní standardy*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010.

⁵⁷ Dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro které vybrané účetní jednotky, by měly organizační složky začít odepisovat majetek v účetním období započatém 1. ledna 2011.

Tab. 17 Útování pohledávek

	Útování do 31. 12. 2009	Útování od 1. 1. 2010
P edpis pohledávky	315/205	315/649
Úhrada pohledávky	235/315	222/315
Tvorba opravné položky		556/19x
Zrušení opravné položky		19x/556
Odepsání pohledávky	205/315	557/315
Zavedení odepsané pohledávky do podrozvahové evidence	982/999	911/999

Zdroj: Vlastní zpracování dle: SVOBODOVÁ, J. a kol. Útová osnova, české účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009 a SVOBODOVÁ, J. a kol. Útová osnova, české účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010.

Legenda:

205-Vyúčtování rozpočtových příjmů	19x-Opravné položky k pohledávkám
235-Příjmový účet	222-Příjmový účet
315-Pohledávky za rozpočtové příjmy	315-Jiné pohledávky z hlavní činnosti
982-Odepsané pohledávky	556-Tvorba a zúčtování opravných položek
999-Vyrovňovací účet k podrozvahovým útlům	557-Náklady z odepsaných pohledávek
	649-Ostatní výnosy z činnosti
	911-Odepsané pohledávky
	999-Vyrovňovací účet k podrozvahovým útlům

První změnu oproti minulým letům představuje účtování předpisu pohledávky proti účtu 649-Ostatní výnosy z činnosti. Zásadní změnou pak je povinnost účtovat o opravných položkách k pohledávkám. Opravné položky jsou tvořeny ve výši 10 % celkové částky pohledávky. První opravná položka je účtována po uplynutí 90 dnů ode dne splatnosti neuhrazené pohledávky. Každá další opravná položka je tvořena opět ve výši 10 % za každých dalších uplynutých 90 dnů. Oprávky jsou uváděny v rozvaze ve sloupci „korekce“ a snižují částku pohledávek v rozvaze. Útování o opravných položkách k pohledávkám představuje opět posun k věrnějšímu obrazu účetnictví. V evidenci údajů práce existuje řada pohledávek, u kterých je jen malá pravděpodobnost, že budou splaceny. Až dosud byly tyto pohledávky evidovány na rozvahovém účtu 315-Pohledávky za rozpočtové příjmy, čímž docházelo k navození aktiv. Použitím nových postupů účtování budou údaje práce u pohledávek po splatnosti postupně účtovat opravné položky. Díky tomu bude v rozvaze hodnota položky „pohledávky“ zobrazena v reálnější podobě, tj. snížena o opravné položky.

Útování provozních náklad

Provozní náklady představují platby, které zajišťují chod úad práce. Jde o platby za nákup kancelářských potřeb, nájemné, energie, opravy atd. část těchto plateb je prováděna formou záloh (plyn, elektrická energie, teplo, voda). Přehled útování vybraných nákladů přibližuje tabulka 18.

Tab. 18 Útování provozních náklad

	Útování do 31. 12. 2009	Útování od 1. 1. 2010
Došlá faktura	4xx/321	5xx/321
Úhrada faktury	321/223	321/223
Došlá zálohová faktura	314/321	314/321
Úhrada zálohové faktury	321/223	321/223
Vyúčtování zálohy v roce poskytnutí	4xx/314	5xx/314
doplatek do výše vyúčtování	4xx/223	5xx/223
pěplatek zálohy	223/4xx	223/5xx
Zúčtování nevyúčtované zálohy k rozvahovému dni		381/314
Vyúčtování zálohy v následujícím roce	4xx/314	5xx/381
doplatek vyúčtování	4xx/223	5xx/223
pěplatek vyúčtování	235/205	222/381
Úhrada předplatného měsíčníku za období prosinec běžného roku až listopad následujícího roku	4xx/223	381/223
Zúčtování 1/12 částky předplatného do nákladů běžného roku		5xx/381

Zdroj: Vlastní zpracování dle: SVOBODOVÁ, J. a kol. Útová osnova, české účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009 a SVOBODOVÁ, J. a kol. Útová osnova, české účetní standardy. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010.

Legenda:

205-Vyúčtování rozpočtových příjmů	222-Příjmový účet
223-Výdajový účet	223-Výdajový účet
314-Poskytnuté provozní zálohy	314-Krátkodobé poskytnuté zálohy
321-Dodavatelé	321-Dodavatelé
4xx-Nákladové účty	381-Náklady předešlých období
	5xx-Nákladové účty

Útování provozních nákladů zaznamenalo změnu v tom, že v účetnictví státu jsou náklady sledovány podrobněji. Podstatnou změnou je použití metody časového rozlišení. Metoda časového rozlišení zajišťuje účtování nákladů a výnosů do období, ke kterým náleží bez ohledu na to, zda došlo k platbě. Účetní práce tuto změnu pocítí i účtování záloh, kdy uplatnění metody časového rozlišení vyžaduje k rozvahovému dni proúčtovat nevyúčtované zálohy zápisem *381-Náklady p íštích období* na MD a *314-Krátkodobé poskytnuté zálohy* na stranu D. Změnu zaznamenají účetní práce i účtování předplatného tisku, kdy dosud byla účtována do nákladů celá částka platby předplatného v okamžiku, kdy došlo k platbě. Metoda časového rozlišení stanovuje účtovat do nákladů pouze tu část platby, které odpovídá účetnímu období, zbylá částka patří na účet *381-Náklady p íštích období* a do nákladů je postupně účtovávána v obdobích, ke kterým náleží. Rovněž v této oblasti účtování zatím chybí český účetní standard.

4.3.3 Změny v předávání dat

V souvislosti se vznikem účetnictví státu dochází také ke změně předávání dat. Až dosud byly účetní informace předávány pouze nadřízenému orgánu. K tomu, aby účetní informace nesloužily jenom účetní jednotce, ale poskytovaly informace pro zvýšení hospodářských zájmů celého státu, je nezbytné získat účetní informace nejenom od jedné účetní jednotky, ale od všech účetních jednotek, které jsou pro hospodaření státu významné, tzn. od všech účetních jednotek „napojených“ na veřejné finance.

Shromažďování relevantních účetních informací od účetních jednotek, napojených na veřejné finance, je prováděno elektronicky. A právě z toho důvodu došlo ke vzniku centrálního systému účetních informací státu (dále jen CSÚIS) jako centrálního zdroje vásných a pravdivých účetních informací, které jsou nezbytné pro řízení státu. CSÚIS shromažďuje relevantní účetní informace, které pak může předávat dál (např. česká statistická úřad, Nejvyšší kontrolní úřad atd.). Tím by mělo dojít k odstranění administrativní zátěže

ú etních jednotek p i p edávání ú etních dat r zným institucím. Jak již bylo nazna eno výše, v CSÚIS budou shromaž ovány ú etní záznamy jednak pro ú ely sestavení konsolidovaných ú etních výkaz za eskou republiku a za díl í konsolida ní celky státu a dále pak pro statistické a kontrolní ú ely a pro operativní ízení státu.

4.4 Zhodnocení dosavadního stavu zavedení ú etnictví státu

To hlavní - **ú etnictví státu** - bylo k 1. 1. 2010 spušt no. Ú tování probíhá podle nové ú tové osnovy pro rok 2010. Co se tý e ú etních metod a postup , ty jsou uplat ovány postupn , tak jak to umož ůje úprava ú etních program s tím, že kone ného cíle by m lo být dosaženo k 31. 12. 2010. K tomuto datu by již ú ady práce m ly pln ú tovat dle ú etních metod a postup , které vyžaduje ú etnictví státu.

Nedostatkem zatím je neexistence všech pot ebných ú etních standard . Pro rok 2010 jsou 4 a s dalšími ministerstvo financí po ítá až pro rok 2011. Stávající standardy však neobsahují celou problematiku ú tování. Celkem citeln zatím chybí ú etní standard týkající se ú tování majetku nebo použití metod asového rozlišení i tvorby opravek. P itom zákon o ú etnictví organiza ním složkám státu stanoví povinnost ú tovat dle standard . Ministerstvo financí sice má na svých webových stránkách metodickou podporu v podob ú tových schémat, rovn ž již byla knižn vydána publikace v nující se eským ú etním standard m a postup m ú tování. V kone ném d sledku však tyto zdroje nemají váhu ú etního standardu.

Dalším cílem ú etnictví státu bylo odstran ní administrativní zát že. To se zatím ne tak úpln da í. Situace je taková, že data jsou p edávána nejen do CSÚIS, ale duplicitn i nad ízenému orgánu, ímž se administrativní zát ž nesnižuje naopak nar stá. Rovn ž p edávání dat do CSÚIS zatím neprobíhá bez problém a bez pomoci informatika by je sama ú etní t žko zvládla. Navíc je, vzhledem k p etrvávajícím problém m, p edávání dat zna n asov náro né.

Problémy, které se zatím při přenosu dat do CSÚIS vyskytují, jsou dvojího typu. Jednak jde o **systémové chyby**, kdy malý účetní jednotky problém se samotným zaregistrováním účetní jednotky do CSÚIS. Dalším systémovým problémem byly problémy s nastavením kontrol předávaných dat, kdy byla odeslaná data vyhodnocena jako chybná přesto, že šlo o správná data a naopak byla systémem přijata prokazatelně chybná data. Další aktuální problém představují **uživatelské chyby**, kdy nastávají chyby z důvodu nedodržení předepsaného postupu při vytváření dávek předávaných do systému CSÚIS, odeslání dat za jiné období, než je vyžadováno nebo nesprávně vyplněné údaje o účetní jednotce.

Účetnictví státu má přinášet státu aktuálně ležících informací. Velmi důležitou informací budou jistě podmíněné závazky a pohledávky, což jsou velmi potřebné informace pro stát. Díky těmto informacím bude mít stát kdykoli přehled o závazcích, které je nezbytné zaplatit a naopak příjmech, které může stát očekávat. Tyto informace mohou státu sloužit v řízení státního dluhu a poskytnout mu přehled o výši finančních prostředků, které organizace napojené na veřejné rozpočty bezprostředně potřebují. Tím může docházet k lepší regulaci finančních prostředků a odstranění případného ne hospodárného chování organizací koncem roku.

Přínosné bude též uplatnění útování opravek k pohledávkám, čímž dojde k reálnějšímu obrazu pohledávek v rozvaze. Pohledávky po splatnosti, u kterých je v tšinou malá šance na jejich vymožení, budou díky oprávkám sníženy a nebudou uměle navyšovat výši aktiv v rozvaze.

Problémem je zatím neřešená problematika odepisování majetku. Odepisovat majetek by měly organizační složky od roku 2011.⁵⁸⁾ V roce 2010 organizační složky sice majetek neodepisují, avšak pořízení drobného hmotného majetku je v celé hodnotě útováno do opravek, což v podstatě znamená 100 % odpis tohoto majetku. Díky tomuto postupu

⁵⁸⁾ Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro které vybrané účetní jednotky, § 79.

ú tování dochází ke snížení hodnoty aktiv v rozvaze o celou hodnotu nov po ízeného drobného dlouhodobého majetku, zatímco starší majetek je v hodnot aktiv zastoupen v cen , za jakou byl po ízen. Zatím není ani ešeno, jak bude ú etn naloženo s majetkem po ízeným v roce 2010, který je v celé hodnot zaú tován do opravek, až organiza ní složky za nou tento majetek odepisovat.

Pozitivn lze hodnotit i fakt, že dochází ke zna nému slad ní ú tování organiza ních složek státu s ú etnictvím podnikatelských subjekt , a to nejenom v oblasti ú etních postup , ale též p i tvorb výkaz , které v podnikatelské sfé e odpovídají mezinárodním standard m. Sjednocení formální podoby ú etních výkaz , ale i ur ité sjednocení ú toových osnov mezi podnikatelskými subjekty a organiza ními složkami státu usnadní práci kontrolních orgán .

K hodnocení celkového p ínosu ú etnictví státu je zatím krátká doba. V dob zpracování této práce funguje ú etnictví státu ty i m síce a probíhá první p edání tvrtletní ú etní záv rka. K datu uzav ení této práce došlo k n kolika p enos m díl ích informací do systému CSÚIS, které byly, po odstran ní nedostatk , systémem CSÚIS vyhodnoceny jako úsp šné. Dále došlo k p edání dat ze zpracované tvrtletí záv rky, kdy se op t vyskytovaly chyby v kontrolních vazbách jednotlivých výkaz a výkazu musely být p edávány opakovan . K hlubšímu zhodnocení zavedení ú etnictví státu a spln ní požadavk , které jsou od n j o ekávány, by bylo t eba sledování a vyhodnocování realizace ú etnictví státu v delším asovém horizontu, minimáln jeden kalendá ní rok, což neumož uje termín odevzdání této práce.

Závěr

Tato diplomová práce se zabývá problematikou ú etnictví organiza ních složek státu. Cílem práce bylo podat p ehled o ú tování jednak do konce roku 2009 a poté po zavedení ú etnictví státu. Práce je rozd lena do ty ástí. První ást se v nuje obecné charakteristice organiza ních složek státu. Dále tato kapitola podává p ehled legislativy, kterou je ízena innost t chto organizací.

Druhá ást se zabývá analýzou specifických oblastí innosti organiza ních složek. Organiza ní složky, vzhledem ke svému napojení na ve ejné rozpo ty, mají spoustu specifických oblastí. N které z t chto specifických oblastí jsou demonstrovány na konkrétní organiza ní složce, kterou je ú ad práce. V práci byl analyzován rozdílný pohled organiza ních složek a podnikatelských subjekt na rozpo et. Dále práce seznamuje s postupem prací v rámci ú etní záv rky a uzáv rky a analyzuje výkaznictvím organiza ních složek a podnikatelských subjekt . V neposlední ad se práce v nuje problematice hospoda ní organiza ních složek a kontroly nakládání s ve ejnými prost edky.

T etí ást práce analyzuje ú etnictví organiza ních složek v podob platné do konce roku 2009. Nejprve je v nována pozornost obecným ú etním princip m, dále je práce zam ena na vyhlášku provád jící zákon o ú etnictví pro územní samosprávné celky, p ísp vkové organizace, státní fondy a organiza ní složky státu. Nakonec je v nován prostor eským ú etním standard m, a to t m, které používají organiza ní složky neprovád jící hospodá skou innost.

Poslední ást práce se p edstavuje zm ny ú etnictví organiza ních složek, které p ineslo zavedení ú etnictví státu a provádí jejich komparaci se stavem do konce roku 2009. V této ásti je v nována pozornost nejenom zm nám v postupech ú tování, ale i zm n výkaznictví organiza ních složek státu a zm n zp sobu p edávání ú etních informací.

Součástí diplomové práce je i převodový mstevk mezi ústovou osnovou roku 2009 a ústovou osnovou 2010. Pevodový mstevk je aplikován na konkrétní organizační složku, kterou je ústřední práce, a podává pohled o návaznosti jednotlivých syntetických út . Zp evodového mstevku je patrné, které syntetické úty jsou zrušeny a na které syntetické úty je převáděn odpovídající zstatek zrušených út . Zároveň převodový mstevk podává pohled o nových útech a jejich použití.

Přínosem diplomové práce je ucelený pohled změn, ke kterým v ústetnictví organizačních složek dochází se zavedením ústetnictví státu. V této oblasti zatím chybí dostatek informací. První odborná publikace vnující se tmtom změnám vyšla koncem dubna 2010. Diplomová práce rovněž shrnuje dosavadní přínosy a problémy při zavádění ústetnictví státu do praxe. Přínosem diplomové práce je i převodový mstevk mezi ústovou osnovou platnou pro rok 2009 a ústovou osnovou platnou pro rok 2010. Pevodový mstevk je aplikován přímo pro potřebu ústřední práce a je doplněn komentářem k jednotlivým změnám v ústetních skupinách.

Seznam citované literatury

- [1] HRADECKÝ, M.; LAN A, J.; ŠIŠKA, L. *Manažerské ú etnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008. 264 s. ISBN 978-802471-3.
- [2] KINŠT, J.; PAROUBEK, J. *Rozpo tová skladba v roce 2010 a praktické p íklady*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 256 s. ISBN 978-80-7263-556-6.
- [3] SVOBODOVÁ, J. a kol. *Ú tová osnova, eské ú etní standardy*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 383 s. ISBN 978-80-7263-504-7.
- [4] FINANCNIMANAGEMENT.IHNED.CZ, *Stát bude ú tovat, chce p sobit d v rozhodn ji* [online]. 2005 [cit.2005-05-22]. Dostupný z WWW: <<http://ekonomika.ihned.cz/c1-24833500>>.

Seznam použité literatury

- [5] eské ú etní standardy pro ú etní jednotky, které ú tují podle vyhlášky . 505/2002 Sb., platné do 31. 12. 2009.
- [6] eské ú etní standardy pro n které vybrané ú etní jednotky, které vedou ú etnictví podle vyhlášky . 410/2009 Sb., platné od 1. 1. 2010.
- [7] Finan ní zpravodaj. 2009 -2010, Praha: Ministerstvo financí R, ISSN-0322-9653.
- [8] Internetové stránky Ministerstva financí R, Dostupné z WWW: <<http://www.mfcr.cz>>.
- [9] IŠTVÁNFYOVÁ, J. *Možnosti a meze ú etnictví ve ejného a neziskového sektoru*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2009. 208 s. ISBN 978-80-245-1509-0.
- [10] KOVANICOVÁ, D. *ABECEDA ú etních znalostí pro každého*. 16. aktualizované vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2006. 444 s. ISBN 80-7273-130-0.
- [11] LOUŠA, F. *Zákon o ú etnictví v praxi*. 4. aktualizované vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2942-9.
- [12] MÁ E, M. *Ú etnictví pro územní samosprávné celky, p ísp vkové organizace a organiza ní složky státu 2010*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 336 s. ISBN 978-80-247-3343-2.

- [13] NOVÁKOVÁ, Š. *Ú etnictví státní správy a samosprávy*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2006. 232 s. ISBN 80-245-1068-5.
- [14] PEKOVÁ, J., *Ve ejné finance*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2008. 580 s. ISBN 978-80-7357-358-4.
- [15] PEŠTUKA, J. *Ú etnictví ve ve ejném sektoru*. 1. vyd. Praha: EUROUNION 2008. 300 s. ISBN 978-80-7317-070-7.
- [16] PLESNIVÝ, P.; PIFFL, R.; BAUER, D. Vytvo ení ú etnictví státu. *Ú etnictví nevýd le ných organizací a obcí*. 2007, ro . 9, . 4, s. 2-8. ISSN 1213-3493.
- [17] SVOBODOVÁ, J. a kol. *Abeceda ú etnictví pro územní samosprávné celky, p ísp vkové organizace, státní fondy a organiza ní složky státu*. 4., rozší ené vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 503 s. ISBN 978-80-7263-457-6.
- [18] SVOBODOVÁ, J. a kol. *Ú tová osnova, eské ú etní standardy*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 438 s. ISBN 978-80-7263-594-8.
- [19] asopis *Ú etnictví nevýd le ných organizací a obcí*. 2008 –2010, Praha: Svaz ú etních, ISSN 1213-3493.
- [20] Vyhláška . 505/2002 Sb., kterou se provád jí n která ustanovení zákona . 563/1991 Sb., o ú etnictví, ve zn ní pozd jších p edpis , pro ú etní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, p ísp vkovými organizacemi, státními fondy a organiza ními složkami státu, platná do 31. 12. 2009.
- [21] Vyhláška . 416/2004 Sb., provád cí vyhláška k zákonu o finan ní kontrole, v platném zn ní.
- [22] Vyhláška . 410/2009 Sb., kterou se provád jí n která ustanovení zákona . 563/1991 Sb., o ú etnictví, ve zn ní pozd jších p edpis , pro n které vybrané ú etní jednotky, platná od 1. 1. 2010.
- [23] Zákon . 563/1991 Sb., o ú etnictví, v platném zn ní.
- [24] Zákon . 218/2000 Sb., o rozpo toových pravidlech, v platném zn ní.
- [25] Zákon . 219/2000 Sb., o majetku eské republiky a jejím vystupování v právních vztazích, v platném zn ní.
- [26] Zákon . 320/2001 Sb., o finan ní kontrole, v platném zn ní.

Seznam příloh

Příloha A – převodový měřič

P ÍLOHA A

P ÍPADOVÁ STUDIE – P EVODOVÝ M STEK

Tato studie p edstavuje zm ny, ke kterým v souvislosti se vznikem ú etnictví státu k 1.1.2010 došlo na ú tech ú tové osnovy. Studie p edstavuje p evodový m steK mezi ú tovou osnovou roku platnou pro rok 2009 a ú tovou osnovou roku platnou pro rok 2010.

Sm rná ú tová osnova 2009	Sm rná ú tová osnova 2010	Komentá
Ú tová t ída 0 - Dlouhodobý majetek	Ú tová t ída 0 - Dlouhodobý majetek	

Ú tová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek	Ú tová skupina 01 - Dlouhodobý nehmotný majetek	
013 - Software	013 - Software	Beze zm ny
018 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	018 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	
019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	

Ú tová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	Ú tová skupina 02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	
021 - Stavby	021 - Stavby	Beze zm ny
022 - Samostatné movité v í a soubory movitých v í	022 - Samostatné movité v í a soubory movitých v í	
025 - P stitelské celky trvalých porost	025 - P stitelské celky trvalých porost	
028 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek	028 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek	
029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	

Ú tová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	Ú tová skupina 03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný	
031 - Pozemky	031 - Pozemky	Beze zm ny
032 - Um lecká díla a p edm ty	032 - Kulturní p edm ty	Úp esn ní názvu

Ú tové skupiny 01, 02 a 03 nezaznamenaly zm nu v ú tech. Dochází pouze ke zm n postup ú tování v souvislosti s tvorbou opravných položek.

Ú tová skupina 04 - Nedokon ený a po izovaný dlouhodobý majetek	Ú tová skupina 04 - Nedokon ený a po izovaný dlouhodobý majetek	
041 - Po ízení dlouhodobého nehmotného majetku	041 - Nedokon ený dlouhodobý nehmotný majetek	Up esn ní názvu
042 - Po ízení dlouhodobého hmotného majetku	042 - Nedokon ený dlouhodobý hmotný majetek	Up esn ní názvu
	044 - Uspo ádací ú et technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku	Nový ú et stanovený pro ú tování technického zhodnocení jehož ocen ní nižší než 60 tisíc K
	045 - Uspo ádací ú et technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku	Nový ú et stanovený pro ú tování technického zhodnocení jehož ocen ní nižší než 40 tisíc K

Do ú tové skupiny 04 byly p idány nové ú ty 044 a 045, které souží pro zaú tování technického zhodnocení jehož ocen ní je nižší než 40 tisíc K v p ípad hmotného majetku a nižší než 60 tisíc K v p ípad majetku nehmotného.

Ú tová skupina 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	Ú tová skupina 05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	
051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	051 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	Beze zm ny
052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	052 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	Beze zm ny

	Ú tová skupina 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku	Nová ú tová skupina pro zachycení opravek
	078 - Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku	Nový ú et

	Ú tová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku	Nová ú tová skupina pro zachycení opravek
	088 - Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku	Nový ú et

Ú tová skupina 07 a 08 p edstavuje nové ú ty, pomocí kterých jsou ú továny oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku. Ú ady práce budou o oprávkách ú tovat v letošním roce p í po ízení drobného dlouhodobého majetku. Od roku 2011 by m ly tyto ú ty sloužit pro zaú tování odpis majetku.

Ú tová t ída 1 - Zásoby	Ú tová t ída 1 - Zásoby a opravné položky	
--------------------------------	--	--

Ú tová skupina 11 - Materiál	Ú tová skupina 11 - Materiál	
111 - Po ízení materiálu	111 - Po ízení materiálu	Beze zm ny
112 - Materiál na sklad	112 - Materiál na sklad	Beze zm ny
119 - Materiál na cest	119 - Materiál na cest	Beze zm ny

	Ú tová skupina 19 - Opravné položky k pohledávkám	
	193 - Opravné položky k ostatním dlouhodobým pohledávkám	Nový ú et
	194 - Opravné položky k odb ratel m	Nový ú et
	196 - Opravné položky k pohledávkám z výb ru daní	Nové ú ty
	199 - Opravné položky k ostatním krátkodobým pohledávkám	Nové ú ty

Ú tová t ída 1 byla dopln na o novou ú tovou skupinu 19, která slouží pro zachycení opravných položek k pohledávkám.

Ú tová t ída 2 - Vztahy ke státnímu rozpo tu	Ú tová t ída 2 - Vztahy ke státnímu rozpo tu	
---	---	--

Ú tová skupina 20 - Vztahy ke státnímu rozpo tu a k rozpo tu organiza ních složek státu	Ú tová skupina 20 - Vztahy ke státnímu rozpo tu a k rozpo tu organiza ních složek státu	Zrušená skupina
201 - Financování výdaj organiza ních složek státu		Zrušené ú ty
204 - Poskytnuté transfery ostatním subjekt m		
205 - Vyú tování rozp. p íjm z b žné innosti organiza ních složek státu		

Vznik ú etnictví státu p inesl zrušení ú tové skupiny 20. Ú ty této skupiny se nep evádí, ke konci období mají tyto ú ty nulový z statek.

Ú tová skupina 22 - Limity, b žné a bankovní ú ty organiza ních složek státu	Ú tová skupina 22 - Bankovní ú ty organiza ních složek státu a b žné ú ty státních fond	Up esn ní názvu
221 - Limity výdaj		Zrušený ú et, který se nep evádí.
	222 - P íjmový ú et organiza ních složek státu	Up esn ní názvu, p evod z ú tu 235
223 - Bankovní ú ty k limit m organiza ních složek státu	223 - Zvláštní výdajový ú et	Up esn ní názvu
225 - B žné ú ty finan ních fond	225 - B žné ú ty fond organiza ních složek státu	Up esn ní názvu

Zm nu zaznamenala i ú tová skupina 22. Dochází zde ke zrušení ú tu 221. Ú et se nep evádí, ke konci období tento ú et nemá z statek. Limity výdaj ú ady práce nadále evidují pouze na ú tech ú tové t ídy 7 ur ené pro vnitropodnikové ú etnictví. Dále v této skupině dochází k p eazení p íjmového ú tu z ú tové skupiny 23. V souvislosti s p eazením p íjmového ú tu dochází ke zm n íselného ozna ení p íjmového ú tu z ísla 235 na 222.

Ú tová skupina 23 - Bankovní ú ty organiza ních složek státu a územních samosprávných celk	Ú tová skupina 23 - Bankovní ú ty územních samosprávných celk	Ú tová skupina nadále slouží pro územní samosprávné celky
235 - P íjmový ú et		Zrušený ú et

Ú tová skupina je pro organiza ní složky státu zrušena. U ú tu 235 došlo ke zm n íselného ozna ení na 222 a za azení do ú tové skupiny 22.

Ú tová skupina 24 - Ostatní bankovní ú ty	Ú tová skupina 24 - Ostatní bankovní ú ty	
243 - B žný ú et fondu kulturních a sociálních pot eb	243 - B žný ú et fondu kulturních a sociálních pot eb	Beze zm ny
245 - Ostatní b žné ú ty	245 - Jiné b žné ú ty	Úprava názvu

Ú tová skupina 26 - Peníze	Ú tová skupina 26 - Peníze	
261 - Pokladna	261 - Pokladna	Beze zm ny
262 - Peníze na cest	262 - Peníze na cest	
263 - Ceniny	263 - Ceniny	

Ú tová skupina 27 - Návrtné finan ní výpomoci	Ú tová skupina zrušena	
271 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci mezi rozpo ty	316 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci krátkodobé 462 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci dlouhodobé	Rozd lení finan ních výpomocí na krátkodobé a dlouhodobé
273 - Poskytnuté p echodné výpomoci p ísp vkovým organizacím	316 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci krátkodobé 462 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci dlouhodobé	
274 - Poskytnuté p echodné výpomoci podnik. subjekt m	316 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci krátkodobé 462 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci dlouhodobé	
275 - Poskytnuté p echodné výpomoci ostatním organizacím	316 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci krátkodobé 462 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci dlouhodobé	

V ú tové skupin 27 dochází k zásadní zm n a tou je rozd lení návratných finan ních výpomocí na krátkodobé (splatnost do 1 roku) a dlouhodobé. Vzhledem k tomu dochází k p evodu z statku dle povahy finan ní výpomoci na nové ú ty.

Ú tová t ída 3 - Zú tovací vztahy	Ú tová t ída 3 - Zú tovací vztahy	
--	--	--

Ú tová skupina 31 - Pohledávky	Ú tová skupina 31 - Krátkodobé pohledávky	Up esn ní obsahu skupiny
311 - Odb ratelé	311 - Odb ratelé	Beze zm ny
314 - Poskytnuté provozní zálohy	314 - Krátkodobé poskytnuté zálohy	Up esn ní názvu
315 - Pohledávky za rozpo tové p íjmy	311 - Odb ratelé	P evod z statku ú tu 315 dle charakteru na nové ú ty 311, 315 a 316
	315 - Jiné pohledávky z hlavní innosti	
	316 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci krátkodobé	
316 - Ostatní pohledávky	311 - Odb ratelé	P evod z statku ú tu 316 dle charakteru na nové ú ty 311, 315 a 377
	315 - Jiné pohledávky z hlavní innosti	
	377 - Ostatní krátkodobé pohledávky	
318 - Pohledávky z výb ru daní a cel	318 - Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek	Up esn ní názvu

Ve skupině 31 dochází ke změně náplně úřetů 315 a 316. Úřet 315 se převádí dle charakteru pohledávky na úřety 311, 315 a 316. Úřet 316 má v účtové osnově pro rok 2010 jiný název i náplň. Zůstatek uřtu 316 se celý převádí dle charakteru pohledávky na úřety 311, 315 a 377.

Účtová skupina 32 - Závazky	Účtová skupina 32 - Krátkodobé závazky	Upesnění názvu
321 - Dodavatelé	321 - Dodavatelé	Beze změny
	323 - Závazky z dávek sociálního zabezpečení	Nový úřet pro specifický druh závazku úřad práce
324 - Přijaté zálohy	324 - Krátkodobé přijaté zálohy	Upesnění názvu
325 - Ostatní závazky	321 - Dodavatelé	Převod zůstatku dle charakteru na úřety 321 a 378
	378 - Ostatní krátkodobé závazky	

Do účtové skupiny 32 je přidán nový úřet 323, který slouží pro zachycení závazků při výplatě dávek sociálního zabezpečení. Zároveň dochází ke zrušení uřtu 325. Zůstatek tohoto uřtu se dle charakteru zůstatku převádí na úřety 321 a 378.

Účtová skupina 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	Účtová skupina 33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi	
331 - Zaměstnanci	331 - Zaměstnanci	Beze změny
333 - Ostatní závazky vůči zaměstnancům	333 - Jiné závazky vůči zaměstnancům	Beze změny
335 - Pohledávky za zaměstnanci	335 - Pohledávky za zaměstnanci	Beze změny
336 - Zúčtování s institucemi soc. zabezpečení a zdrav. pojištění	336 - Zúčtování s institucemi soc. zabezpečení a zdrav. pojištění	Beze změny

Účtová skupina 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	Účtová skupina 34 - Zúčtování daní, dotací a ostatní zúčtování	
342 - Ostatní přímé daně	342 - Jiné přímé daně	Zpěsnění názvu
346 - Nároky na dotace a ostatní zúčtování se státním rozpočtem	346 - Pohledávky za státním rozpočtem	Zpěsnění názvu
347 - Vypořádání poplatků dotací a ostatních závazků se státním rozpočtem	347 - Závazky ke státnímu rozpočtu	Zpěsnění názvu

Ú tová skupina 37 - Jiné pohledávky a závazky	Ú tová skupina 37 - Jiné pohledávky a závazky	
378 - Jiné pohledávky	377 - Ostatní krátkodobé pohledávky	Up esn ní názvu, zm na íselného ozna ení
379 - Jiné závazky	378 - Ostatní krátkodobé závazky	Up esn ní názvu, zm na íselného ozna ení

Ú tová skupina 38 - P echodné ú ty aktiv a pasiv	Ú tová skupina 38 - P echodné ú ty aktiv a pasiv	
	381 - Náklady p íštích období	Nové ú ty pro organiza ní složky státu
	383 - Výdaje p íštích období	
	384 - Výnosy p íštích období	
	384 - P íjmy p íštích období	
386 - Kursové rozdíly aktivní	405 - Kurzové rozdíly	P evod na ú et 405
387 - Kursové rozdíly pasivní	405 - Kurzové rozdíly	P evod na ú et 405

Do ú tové skupiny 38 jsou pro ú ady práce p idány ú ty 381, 383, 384 a 385, a to z toho d vodu, že ú etnictví státu vyžaduje ú tování o nákladech, výdajích, výnosech a p íjmech p íštích období. Zm na souvisí uplatn ním aktuálního principu ú tování. Ú ty 386 a 387 jsou p evedeny na nový ú et ú tové t ídy 4.

Ú tová t ída 4 - Náklady organiza ních složek státu a územních samosprávných celk	Ú tová t ída zrušena, nahrazena ú ty 5 t ídy	
--	--	--

Ú tová skupina 41 - Materiální náklady		
410 - Materiální náklady	501 - Spot eba materiálu	Up esn ní druhu nákladu
	502 - Spot eba energie	
	511 - Opravy a udržování	
	513 - Náklady na reprezentaci	
	543 - Dary	

Ú tová skupina 42 - Služby a náklady nevýrobní povahy		
420 - Služby a náklady nevýrobní povahy	518 - Ostatní služby	
	524 - Zákonné sociální pojištění	
	528 - Náklady zaměstnavatele na stravné zaměstnanců	

Ú tová skupina 43 - Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám		
430 - Cestovné a ostatní výplaty fyzickým osobám	512 - Cestovné	

Ú tová skupina 44 - Mzdové a ostatní osobní náklady		
440 - Mzdové a ostatní osobní náklady	521 - Mzdové náklady	

Ú tová skupina 45 - Dávky sociálního zabezpečení		
450 - Dávky sociálního zabezpečení	523 - Náklady z dávek sociálního zabezpečení	

Ú tová skupina 46 - Manka a škody		
460 - Manka a škody	547 - Manka a škody	

Ú tová skupina 47 - Ostatní náklady		
471 - Úroky	569 - Ostatní finanční náklady	
472 - Penále a poplatky	538 - Jiné daně a poplatky	
473 - Kursové ztráty	563 - Kursové ztráty	
474 - Finanční náklady	518 - Ostatní služby	

Ú tová třída 4, která v dosavadní podobě sloužila pro účtování nákladů je zrušena. Náklady budou nadále účtovány na účty 5 ú tové třídy. Zároveň došlo v ní kterých případech k podrobnějšímu členění nákladů. Účet 410-Materiální náklady se v 5 třídění na několik samostatných nákladových účtů např. 501-Spotřeba materiálu, 502-Spotřeba energie, 511-Opravy a udržování, 513-Náklady na reprezentaci a 543-Dary. Rovněž účet 420-Služby a náklady nevýrobní povahy zaznamenal rozšíření na více podrobnějších účtů.

	Ú tová t ída 4 - jm ní, fondy, výsledek hospoda ení, rezervy, dlouhodobé závazky a pohledávky, záv re né ú ty a zvláštní zú tování	Nová t ída, p evod n kterých ú t 9 t ídy
--	---	--

	Ú tová skupina 40 - Jm ní ú etní jednotky a upravující položky	
	401 - Jm ní ú etní jednotky	
	403 - Dotace na po ízení dlouhodobého majetku	
	404 - Agregované p íjmy a výdaje minulých let	
	405 - Kursové rozdíly	
	406 - Oce ovací rozdíly p í zm n metodiky	
	407 - Jiné oce ovací rozdíly	
	408 - Opravy chyb minulých období	

	Ú tová skupina 41 - Fondy ú etní jednotky	
	412 - Fond kulturních a sociálních pot eb	
	414 - Rezervní fond	
	419 - Ostatní fondy	

	Ú tová skupina 43 - Výsledky hospoda ení	
	432 - Nerozd lený zisk, neuhrazená ztráta minulých let	

	Ú tová skupina 44 - Rezervy	
	441 - Rezervy	

	Ú tová skupina 46 - Dlouhodobé pohledávky	
	462 - Poskytnuté návratné finan ní výpomoci dlouhodobé	
	469 - Ostatní dlouhodobé pohledávky	

	Ú tová skupina 49 - Záv rkové ú ty a zvláštní zú tování	
	491 - Po áte ní ú et rozvažný	
	492 - Kone ný ú et rozvažný	
	493 - Výsledek hospoda ení b žného ú etního období	
	499 - Zú tování na základ zvláštních p edpis	

Ú tová t ída 4 má v rámci ú etnictví státu novou nápl a p edstavuje jm ní ú etní jednotky. Na ú tovou t ídu 4 jsou p evedeny n které ú ty dosavadní ú tové t ídy 9. Nap íklad ú tová skupina *91-Finan ní a pen žní fondy*, která se p evádí na ú tovou skupinu 41 nebo ú tová skupina *96-Záv rkové ú ty*. Záv rkové ú ty nyní náleží do ú tové skupiny *49-Záv rkové ú ty a zvláštní zú tování*.

	Ú tová t ída 5 - Náklady	
--	---------------------------------	--

	Ú tová skupina 50 - Spot ebované nákupy	
	501 - Spot eba materiálů	
	502 - Spot eba energie	
	503 - Spot eba jiných neskladovatelných dodávek	

	Ú tová skupina 51 - Služby	
	511 - Opravy a udržování	
	512 - Cestovné	
	513 - Náklady na reprezentaci	
	518 - Ostatní služby	

	Ú tová skupina 52 - Osobní náklady	
	521 - Mzdové náklady	
	523 - Náklady z dávek sociálního zabezpe ení	
	524 - Zákonné sociální pojišt ní	
	525 - Jiné sociální pojišt ní	
	527 - Zákonné sociální náklady	

	Ú tová skupina 53 - Dan a poplatky	
	538 - Jiné dan a poplatky	

	Ú tová skupina 54 - Ostatní náklady	
	541 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení	
	542 - Jiné pokuty a penále	
	543 - Dary	
	544 - Prodaný materiál	
	547 - Manka a škody	
	549 - Ostatní náklady z inosti	

	Ú tová skupina 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky	
	552 - Z statková cena prodaného dlouhodobého nehmotného majetku	
	553 - Z statková cena prodaného dlouhodobého hmotného majetku	
	554 - Prodané pozemky	
	555 - Tvorba a zú tování rezerv	
	556 - Tvorba a zú tování opravných položek	
	557 - Náklady z odepsaných pohledávek	

	Ú tová skupina 56 - Finan ní náklady	
	563 - Kursové ztráty	
	564 - Náklady z p ecen ní reálnou hodnotou	
	569 - Ostatní finan ní náklady	

	Ú tová skupina 57 - Náklady na nároky na prost edky státního rozpo tu	
	571 - Náklady na nároky na prost edky státního rozpo tu	

Nová ú tová t ída 5 zachycuje náklady, které jsou len ny podrobn ji než v dosavadní ú tové skupin 4.

	Ú tová t ída 6 - Výnosy	
--	--------------------------------	--

	Ú tová skupina 60 - Výnosy z vlastních výkon ů a zboží	
	602 - Výnosy z prodeje služeb	
	603 - Výnosy z pronájmu	
	605 - Výnosy ze správních poplatk ů	
	609 - Jiné výnosy z vlastních výkon ů	

	Ú tová skupina 63 - Výnosy z daní a poplatk ů	
	639 - Výnosy z ostatních daní a poplatk ů	

	Ú tová skupina 64 - Ostatní výnosy	
	641 - Smluvní pokuty a úroky z prodlení	
	642 - Jiné pokuty a penále	
	643 - Výnosy z odepsaných pohledávek	
	644 - Výnosy z prodeje materiálu	
	645 - Výnosy z prodeje dlouhodobého nehmotného majetku	
	646 - Výnosy z prodeje dlouhodobého hmotného majetku	
	647 - Výnosy z prodeje pozemk ů	
	649 - Ostatní výnosy z ěinnosti	

	Ú tová skupina 66 - Finan ní výnosy	
	663 - Kursové zisky	
	664 - Výnosy z p ěcen ní reálnou hodnotou	
	665 - Výnosy z dlouhodobého finan ního majetku	

Ú tová t ída 6 je pro ú ady práce nová. O výnosech ú ad ů práce bylo dosud ú továno jako o p ějmech státního rozpo ětu v ú tové skupin ě 20-Vztahy ke státnímu rozpo ětu.

Ú tová t ída 9 - Fondy, výsledek hospoda ení, dlouhodobé ú v ry a p j ky, rezervy, záv rkové a podrozvahové ú ty		
---	--	--

Ú tová skupina 90 - Majetkové fondy a zvláštní fondy	Zrušena, p evod na syntetické ú ty ú tové t ídy 4	
901 - Fond dlouhodobého majetku	403 - Dotace na po ízení dlouhodobého majetku	P evod na nové ú ty ú tové t ídy 4
902 - Fond ob žných aktiv	403 - Dotace na po ízení dlouhodobého majetku	

Ú tová skupina 91 - Finan ní a pen žní fondy	Zrušena, p evod na syntetické ú ty ú tové t ídy 4	
912 - Fond kulturních a sociálních pot eb	412 - Fond kulturních a sociálních pot eb	P evod na nové ú ty ú tové t ídy 4
914 - Fond rezervní	414 - Rezervní fond	
918 - Jiné finan ní fondy	419 - Ostatní fondy	

Ú tová t ída 9 zaznamenala zm nu v p esunu ú t fond do ú tové t ídy 4. Ú tová t ída 90-Majetkové fondy je zrušena a z statky ú ty 901-Fond dlouhodobého majetku a 902-Fond ob žných aktiv jsou p evedeny na ú et 403-Dotace na po ízení dlouhodobého majetku. U ú tové skupiny 91-Finan ní a pen žní fondy dochází k p esunu ú t do ú tové t ídy 4 a zárove dochází ke zm n íselného ozna ení jednotlivých ú t fond .

Ú tové skupiny 97 - 99 - Podrozvahové ú ty	P evedeno na jiné ú ty	
973 - Poplatky správní (kolky)	318 - Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek	
974 - Pokuty a náklady ízení ve správním ízení	315 - Jiné pohledávky z hlavní innosti	
975 - P íslušenství daní	318 - Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek	
977 - Odvody jako forma pln ní zam stnání ob an se ZP-MPSV	318 - Pohledávky z titulu daní a obdobných dávek	
981 - Najatý dlouhodobý hmotný majetek	781 - Najatý dlouhodobý hmotný majetek	Evidováno v rámci vnitropodnikového ú etnictví na ú tu 7 t ídy
982 - Odepsané pohledávky	911 - Odepsané pohledávky	

984 - Dlužníci v evidenci	784 - Dlužníci v evidenci	Evidováno v rámci vnitropodnikového účetnictví na účtu 711
985 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek pod stanovenou hranici po izovací ceny	902 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek	
986 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek pod stanovenou hranici po izovací ceny	901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek	
987 - Hmotný majetek po ízený z FKSP	903 - Ostatní majetek	
988 - Nehmotný majetek po ízený z FKSP	903 - Ostatní majetek	
999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům	999 - Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům	

Účtová skupiny 97-99-Podrozvahové účty dochází ke zrušení těchto účtů a jejich převodu dle tohoto převodového městku na účty rozvahové nebo na nové podrozvahové účty účtové třídy 9.

	Účtová třída 9 - Podrozvahové účty	
--	---	--

	Účtová skupina 90 - Majetek účetní jednotky	
	901 - Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek	Nehmotný majetek s poizovací cenou pod 7 tisíc Kč
	902 - Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek	Hmotný majetek s poizovací cenou pod 3 tisíc Kč
	903 - Ostatní majetek	Hmotný a nehmotný majetek z poízený z prostředků FKSP

	Účtová skupina 91 - Odepsané pohledávky a závazky	
	911 - Odepsané pohledávky	
	912 - Odepsané závazky	

	Ú tová skupina 92 - Podmín ě pohledávky z d vodu užívání majetku jinou osobou	
	921 - Krátkodobé podmín ě pohledávky z d vodu úplatného užívání majetku jinou osobou	
	922 - Dlouhodobé podmín ě pohledávky z d vodu úplatného užívání majetku jinou osobou	
	923 - Krátkodobé podmín ě pohledávky z d vodu užívání majetku jinou osobou na základ smlouvy o výp j ce	
	924 - Dlouhodobé podmín ě pohledávky z d vodu užívání majetku jinou osobou na základ smlouvy o výp j ce	
	925 - Krátkodobé podmín ě pohledávky z d vodu užívání majetku jinou osobou z jiných d vod	
	926 - Dlouhodobé podmín ě pohledávky z d vodu užívání majetku jinou osobou z jiných d vod	

	Ú tová skupina 93, 94 a 95 - Další podmín ě pohledávky a ostatní podmín ě aktiva	
	931 - Krátkodobé podmín ě pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku	
	932 - Dlouhodobé podmín ě pohledávky ze smluv o prodeji dlouhodobého majetku	
	933 - Krátkodobé podmín ě pohledávky z jiných smluv	
	934 - Dlouhodobé podmín ě pohledávky z jiných smluv	
	939 - Krátkodobé podmín ě pohledávky z nástroj spolufinancovaných ze zahrani í	
	941 - Dlouhodobé podmín ě pohledávky z nástroj spolufinancovaných ze zahrani í	

	942 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům	
	943 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze vztahu k jiným zdrojům	
	947 - Krátkodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení	
	948 - Dlouhodobé podmíněné pohledávky ze soudních sporů, správních řízení a jiných řízení	
	949 - Ostatní krátkodobá podmíněná aktiva	
	951 - Ostatní dlouhodobá podmíněná aktiva	

	Útová skupina 96 - Podmíněné závazky z dlužného užívání cizího majetku	
	963 - Krátkodobé podmíněné závazky z dlužného užívání cizího majetku na základě jiného dlužného	
	964 - Dlouhodobé podmíněné závazky z dlužného užívání cizího majetku na základě jiného dlužného	
	965 - Krátkodobé podmíněné závazky z dlužného užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce	
	966 - Dlouhodobé podmíněné závazky z dlužného užívání cizího majetku na základě smlouvy o výpůjčce	
	967 - Krátkodobé podmíněné závazky z dlužného užívání cizího majetku nebo jeho převzetí podle právních předpisů nebo z jiných důvodů	
	968 - Dlouhodobé podmíněné závazky z dlužného užívání cizího majetku nebo jeho převzetí podle právních předpisů nebo z jiných důvodů	

	Ú tová skupina 97 a 98 - Další podmín ěné závazky a ostatní podmín ěná pasiva	
	971 - Krátkodobé podmín ěné závazky ze smluv o po ízení dlouhodobého majetku	
	972 - Dlouhodobé podmín ěné závazky ze smluv o po ízení dlouhodobého majetku	
	975 - Krátkodobé podmín ěné závazky ze vztahu k prost edk ěm EU	
	976 - Dlouhodobé podmín ěné závazky ze vztahu k prost edk ěm EU	
	983 - Krátkodobé podmín ěné závazky ze soudních spor , správních ízení a jiných ízení	
	984 - Dlouhodobé podmín ěné závazky ze soudních spor , správních ízení a jiných ízení	
	985 - Ostatní krátkodobá podmín ěná pasiva	
	986 - Ostatní dlouhodobá podmín ěná pasiva	

	Ú tová skupina 99 - Vyrovnávací ú et	
	999 - Vyrovnávací ú et k podrozvahových ú t ěm	

Nová podoba ú tové t ídy 9 zachycuje pouze podrozvahové ú ty. Ú tová skupina 90 a 91 slouží k zachycení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v ocen ění nižším než 3 tisíce K , resp. 7 tisíc K , majetku po ízeného z prost edk ě fondu kulturních a sociálních pot eb a odepsaných pohledávek a závazk ě. Nové ú tové skupiny 92 až 98 slouží pro zachycení podmín ěných závazk ě a pohledávek.